LEFTER CHIRICĂ

Curs complet de contabilitate și fiscalitate

vol. IV

EDITURA ECONOMICĂ

Conf. univ. dr. LEFTER CHIRICĂ

CURS COMPLET DE CONTABILITATE ȘI FISCALITATE

Vol. IV

CUPRINS

Prefață .. 9

Capitolul IV – CONTABILITATEA TERȚILOR 11

IV.1. Contabilitatea operațiilor privind decontările cu furnizorii și alte operații asimilate .. 19

IV.1.2. Contabilitatea datoriilor din cumpărări pe credit comercial 20

IV.1.2.1. Contabilitatea datoriilor din cumpărări de bunuri și servicii pe credit comercial .. 20

IV.1.2.1.1. Contabilitatea datoriilor din cumpărări de bunuri și servicii pe credit comercial de la furnizorii interni 21

IV.1.2.1.2. Contabilitatea datoriilor din cumpărări de bunuri și servicii pe credit comercial de la furnizorii externi 34

IV.1.2.2. Contabilitatea datoriilor din cumpărări de imobilizări corporale și necorporale .. 37

IV.1.2.3. Contabilitatea datoriilor din cumpărări pe credit cambial (efecte de comerț) .. 40

IV.1.2.4. Contabilitatea datoriilor neexigibile din cumpărări pe credit 47

IV.1.2.5. Reflectarea în contabilitate a avansurilor acordate de clienți furnizorilor 50

IV.2. Contabilitatea operațiunilor privind vânzările de bunuri, prestări servicii și execuții de lucrări pe credit 59

IV.2.1. Contabilitatea creanțelor din vânzări de bunuri, prestări de servicii și execuții de lucrări pe credit comercial 60

IV.2.2. Contabilitatea creanțelor din vânzări de bunuri, prestări de servicii și execuții de lucrări, pe credit cambial (efecte de comerț) 69

IV.2.3. Contabilitatea creanțelor din vânzări de bunuri, prestări de servicii și execuții de lucrări neîncasate la termen 72

IV.2.4. Contabilitatea creanțelor neexigibile 77

IV.2.5. Contabilitatea avansurilor primite și a ambalajelor restituibile facturate de furnizori (clienți-creditori) 80

IV.3. Contabilitatea și fiscalitatea decontărilor cu personalul și operațiunile asimilate 85

IV.3.1. Cadrul general al decontărilor cu personalul 85

IV.3.2. Contabilitatea datoriilor și creanțelor privind personalul, asigurările sociale, asigurările de sănătate și protecția socială 90

IV.3.2.1. Contabilitatea datoriilor și creanțelor față de personal 91

IV.3.2.2. Contabilitatea decontărilor privind asigurările și protecția socială 176

IV. 3.2.2.1. Contribuția la asigurările sociale 177

IV. 3.2.2.2. Contribuția la fondul pentru plata ajutorului de șomaj 192

VI.3.2.3. Contabilitatea altor datorii și creanțe sociale 198

IV.4. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului, fondurile speciale și alte operațiuni asimilate 201

IV.4.1. Contabilitatea decontărilor privind impozitul pe profit 203

IV.4.1.1. Considerații generale privind impozitul pe profit 203

IV.4.1.2. Determinarea impozitului pe profit 219

IV.4.1.3. Reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit 223

IV.4.2. Taxa pe valoarea adăugată (TVA) 230

IV.4.2.1. Considerații generale privind taxa pe valoarea adăugată 230

IV.4.2.2. Reflectarea în contabilitate a decontărilor privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) 251

IV.4.2.2.1. Probleme specifice privind baza de impozitare a TVA 255

IV.4.3. Contabilitatea decontărilor privind impozitul pe veniturile din salarii 269

IV.4.4. Contabilitatea decontărilor privind subvențiile 274

IV.4.5. Contabilitatea decontărilor privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate 278

IV.4.5.1. Accizele (taxe de consumație) 279

IV.4.5.2. Taxele vamale 310

IV.4.5.3. Taxele de timbru 315

IV.4.5.4. Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat 317

IV.4.5.5. Impunerea veniturilor din dividende și dobânzi 319

IV.4.5.6. Impozitele şi taxele locale 325
IV.4.5.6.1. Impozitul pe clădiri 325
IV.4.5.6.2. Impozitul pe terenuri ocupate de clădiri şi alte construcţii 327
IV.4.5.6.3. Taxă asupra mijloacelor de transport 329
IV.4.5.6.4. Taxe pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor în domeniul construcţiilor 330
IV.4.5.6.5. Taxa pentru reclamă şi publicitate 333
IV.4.5.6.6. Taxa pentru şedere în staţiunile turistice 334
IV.4.5.6.7. Alte taxe locale 335
IV.4.5.6.8. Impozitul pe spectacole 335
IV.4.5.6.9. Taxa pentru jocurile de noroc 337
IV.4.6. Contabilitatea decontărilor privind fondurile speciale, taxe şi vărsăminte asimilate 338
IV.4.7. Contabilitatea altor datorii şi creanţe cu bugetul statului 342
IV.5. Contabilitatea decontărilor în cadrul unităţilor de grup şi cu asociaţii 348
IV.5.1. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului 352
IV.5.2. Contabilitatea decontărilor cu asociaţii – conturi curente 358
IV.5.3. Contabilitatea decontărilor cu asociaţii privind capitalul 363
IV.5.4. Contabilitatea decontărilor privind dividendele de plată 369
IV.5.5. Contabilitatea decontărilor din operaţiuni în participaţie 372
IV.6. Contabilitatea decontărilor cu debitorii şi creditorii diverşi 386
IV.6.1. Contabilitatea decontărilor cu debitorii diverşi 386
IV.6.2. Contabilitatea decontărilor cu creditorii diverşi 392
IV.7. Contabilitatea decontărilor între exerciţiile financiare (operaţii de regularizare) 396
IV.7.1. Contabilitatea cheltuielilor înregistrate în avans 398
IV.7.2. Contabilitatea veniturilor înregistrate în avans 405
IV.7.3. Contabilitatea decontărilor din operaţii în curs de clarificare 408
IV.7.4. Contabilitatea diferenţelor din conversia creanţelor şi a datoriilor în devize 412
IV.7.4.1. Contabilitatea diferenţelor de conversie – activ (diferenţe nefavorabile) 413
IV.7.4.2. Contabilitatea diferenţelor de conversie – pasiv (diferenţe favorabile) 417
IV.8. Contabilitatea decontărilor în cadrul unităţii 421

IV.8.1. Contabilitatea decontărilor între unitate şi subunităţi 421
IV.8.2. Contabilitatea decontărilor între subunităţi 424
IV.9. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor 425
IV.10. Alte venituri ale persoanelor fizice supuse impozitului pe venitul global....432
IV.10.1 Venituri din activităţi independente 433
IV.10.1.1. Venituri din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuală 437
IV.10.2. Veniturile din cedarea folosinţei bunurilor 440
IV.10.3. Venituri din pensii 442
IV.10.4. Alte venituri 443
IV.10.5. Determinarea venitului global impozabil 446

Planul de conturi general 447

Planul de conturi general – conform O.M.F. nr. 403/1999 458

Bilanţul contabil 472

Anexe 478

Bibliografie 496

PREFAȚĂ

În actualul context economic intern și internațional, marcat de profunde transformări la nivelul economiei mondiale și al entităților statale, România a trebuit să-și adapteze structurile economico – sociale, financiare și fiscale în concordanță cu mecanismul și legile de funcționare ale economiei de piață.

Astfel, gestionarea patrimoniului național și al fiecărui agent economic în parte, inclusiv al instituțiilor publice, organizațiilor și asociațiilor fără scop lucrativ, a devenit o problemă deosebit de complexă, care a necesitat armonizarea legislației financiar-contabile și fiscale românești cu cea existentă pe plan internațional, proces încă necristalizat, aflat într-o continuă dezvoltare și adaptare la necesitățile concrete românești.

În acest sens putem menționa O.M.F. nr. 403/1999 privind aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene și cu Standardele de Contabilitate Internaționale, prin care s-a modificat și Planul de conturi general, care se aplică experimental, deocamdată la un număr de 15 agenți economici, și care va fi integrat progresiv în contabilitatea românească, până în anul 2005.

Cu un pronunțat caracter fiscal, legislația contabilă românească se pretează perioadei de tranziție la economia de piață și probabil, o dată cu stabilirea noilor structuri economice, normalizatorii contabili români vor avea în vedere debarasarea contabilității de o parte importantă din sarcinile fiscale pe care le are în prezent și totodată va fi aliniată la Standardele de Contabilitate Internaționale.

Prezentul curs face o incursiune în știința contabilă și financiar-fiscală actuală, adoptând valorile științei contabile românești la noua realitate economică, abordând domeniul financiar-contabil și fiscal în totalitatea lui, prin aceasta înțelegându-se atât sectorul afacerilor, cât și sectorul instituțional bugetar.

De altfel, dorința autorului, director general într-una din structurile Ministerului Finanțelor și, totodată, cadru didactic universitar, este aceea de a oferi un curs complet de contabilitate și fiscalitate, în care să se regăsească, atât bazele contabilității, necesare înțelegerii fenomenelor și proceselor financiar – contabile și fiscale, contabilitatea financiară, de gestiune și cea aprofundată, cât și contabilitatea bugetară și fiscalitatea în ansamblul ei.

Desigur, realizarea acestor obiective se va face într-o ordine logică, didactică, progresiv de la simplu la complex, pe parcursul a cinci sau șase volume (față de trei programate inițial), aceasta în funcție de complexitatea fenomenelor și proceselor economice viitoare și de legislația în domeniul studiat.

Având o experiență la catedră de peste 16 ani, îmbinată cu practica în domeniul economic, autorul a conceput cursul astfel încât acesta să fie accesibil, atât elevilor sau începătorilor în domeniul științei contabile, dar mai ales studenților, practicienilor contabili și specialiștilor din economie, respectiv celor care au cunoștințe aprofundate în domeniul financiar-contabil și fiscal.

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI
ȘT. ECONOMICE

Aşa cum s-a făcut precizarea, noţiunile şi categoriile economice contabile şi fiscale sunt prezentate într-o ordine logică, începând cu structurile şi categoriile de bază, în paralel cu o impresionantă parte aplicativă, concretizată în exemple practice, care acoperă întregul spectru financiar contabil şi fiscal.

De asemenea, cursul face o prezentare succintă a tuturor categoriilor patrimoniale, a planului de conturi actual şi cel viitor, a documentelor contabile, inclusiv a celor de sinteză, care se întocmesc la sfârşitul exerciţiilor financiare.

Autorul a acordat o importanţă deosebită în prezentul volum şi problemelor de comerţ exterior, respectiv condiţiilor internaţionale de livrare a mărfurilor.

Cu încrederea şi speranţa că elevii, studenţii, specialiştii şi toţi cei care sunt interesaţi în descifrarea sistemului financiar-contabil şi fiscul românesc vor găsi în acest curs rezolvarea la o parte importantă din problemele pe care îi preocupă, le mulţumesc anticipat pentru sugestiile, propunerile şi chiar criticile pe care le vor face şi nu voi încheia înainte de a mulţumi conducerii Editurii Economice pentru sprijinul acordat, precum şi tuturor celor care m-au ajutat în realizarea acestui curs.

Autorul

Capitolul IV

CONTABILITATEA TERȚILOR

Contabilitatea terților asigură evidența ***datoriilor*** și a ***creanțelor*** unității patrimoniale, în relațiile acesteia cu:

- Furnizorii;
- Clienții;
- Salariații;
- Bugetul statului;
- Bugetul asigurărilor sociale;
- Bugetele locale;
- Fondurile speciale;
- Unitățile din cadrul grupului;
- Asociații;
- Debitorii;
- Creditorii;
- Alte persoane fizice sau juridice.

În contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile patrimoniale privind livrările de mărfuri și produse, lucrările executate și serviciile prestate, precum și alte operațiuni efectuate, de regulă, pe baza contractelor încheiate între aceștia.

Avansurile acordate furnizorilor și creanțelor din ambalaje și alte bunuri de primit de la aceștia, precum și avansurile primite de la clienți și datoriile pentru ambalaje și alte bunuri livrate acestora se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

De asemenea, operațiunile privind vânzările – cumpărările de bunuri, executările de lucrări și prestările de servicii efectuate pe baza efectelor de comerț se înregistrează în contabilitate în conturile corespunzătoare de efecte de plată sau de primit, după caz.

În categoria relațiilor cu terții, care se reflectă în contabilitatea unității patrimoniale, intră numai relațiile sub forma creanțelor și a datoriilor, a căror durată de decontare este pe termen scurt (până la un an), precum și operațiile privind transferările de valori, reprezentând regularizări între exercițiile financiare.

<u>**Atenție !**</u> Nu se include în categoria decontărilor cu terții datoriile și creanțele financiare sub forma creditelor pe termen scurt primite și nici împrumuturile de aceeași categorie, acordate de unitatea patrimonială.

Strângerea creanțelor (drepturilor) și a datoriilor (obligații) se realizează, de regulă, prin intermediul mijloacelor bănești, respectiv:

- Decontări cu numerar și fără numerar;
- Decontări prin efecte comerciale.

Datoriile pe termen scurt reprezintă surse străine de finanţare pe termen scurt ***furnizate de terţi***, pentru care unitatea patrimonială trebuie să acorde un echivalent valoric sau o contraprestaţie.

Datoriile unităţii patrimoniale pot îmbrăca forme complexe, care se pot concentra în două categorii de relaţii:

- ***Relaţii de decontare*** – care generează obligaţii faţă de persoane fizice sau juridice (salariaţi, furnizori, clienţi etc.)
- ***Obligaţii băneşti*** – care decurg din reglementările legale şi vizează obligaţiile unităţii patrimoniale faţă de bugetul centralizat al statului, sub forma impozitelor şi taxelor.

În literatura de specialitate, persoanele fizice sau juridice, faţă de care unitatea patrimonială are obligaţii băneşti, poartă denumirea de ***creditori.***

La rândul lor, ***creanţele*** reprezintă drepturile cuvenite unui titular de patrimoniu, sub forma unui echivalent valoric, pentru bunurile sau valorile economice avansate temporar altor persoane fizice sau juridice.

Creanţele şi datoriile unităţii patrimoniale se înregistrează în contabilitate la ***valoarea lor nominală***.

În cazul ***creanţelor şi datoriilor în devize***, înregistrarea în contabilitate se realizează în lei, la cursul valutar de schimb în vigoare, la data efectuării operaţiunilor.

Diferenţele de curs valutar, între data înregistrării creanţelor şi datoriilor în devize şi data încasării, respectiv a plăţii lor, se înregistrează ca ***venituri*** sau ***cheltuieli financiare***, după caz.

Contabilitatea furnizorilor şi a clienţilor, precum şi a celorlalte datorii şi creanţe, se ţine pe categorii, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică în parte.

În acest sens, în ***contabilitatea analitică*** furnizorii şi clienţii se grupează astfel:

- Furnizori şi clienţi, pe termene de plată, respectiv de încasare;
- Furnizori şi clienţi externi, pe termene de plată, respectiv de încasare.

În cadrul conturilor de furnizori şi clienţi se grupează distinct datoriile şi creanţele izvorâte din tranzacţiile cu clauze de rezervă şi proprietate.

Totodată, în contabilitatea analitică se grupează distinct clienţii şi furnizorii la care unitatea patrimonială deţine ***titluri de participaţie***.

De asemenea, în contabilitate, creanţele incerte se înregistrează distinct.

În ceea ce priveşte ***decontările cu personalul***, acestea cuprind drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizaţiile pentru concediile de odihnă, precum şi cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii şi alte drepturi în bani şi/sau în natură, datorate de unităţile patrimoniale personalului, pentru munca prestată şi care se suportă, potrivit actelor normative în vigoare, din ***fondul de salarii***.

De asemenea, în contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi şi avantaje care, potrivit reglementărilor în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii (masă caldă, alimentaţie, antidot, stimulente din profitul net, avansuri acordate potrivit legii etc.).

Drepturile de personal neridicate în termen de 3 zile se înregistrează într-un cont distinct, pe persoane, iar ***reţinerile din salariile*** personalului pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligaţii opozabile salariaţilor, datorate terţilor (popriri, pensii alimentare etc.) se efectuează numai în baza unor ***titluri executorii*** sau ca urmare a unor ***relaţii contractuale***.

Sumele datorate şi neachitate personalului (concedii de odihnă şi alte drepturi de personal), respectiv eventualele sume care urmează a fi încasate de la acesta, aferente exerciţiului financiar în curs, se înregistrează la finele acestuia, ca ***alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul***.

Contabilitatea decontărilor privind asigurările sociale cuprinde obligaţiile unităţii patrimoniale, pentru contribuţia la asigurările sociale şi la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj, precum şi contribuţia personalului pentru pensia suplimentară şi pentru ajutorul de şomaj.

Eventualele sume datorate şi care urmează a se încasa de unitatea patrimonială în perioadele următoare, aferente exerciţiului financiar în curs, se înregistrează la finele acestuia, ca ***alte datorii şi creanţe sociale***.

Decontările cu bugetul statului, fondurile speciale şi bugetele locale includ:

- impozitul pe profit;
- impozitul pe venit;
- taxa pe valoarea adăugată (TVA);
- accizele;
- impozitul pe clădiri;
- impozitul pe teren;
- subvenţiile de primit;
- alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate;
- vărsăminte din profitul net al Regiilor autonome;
- impozitul pe dividende;
- taxe asupra mijloacelor de transport;
- taxe de publicitate;
- taxe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat;
- alte impozite şi taxe.

Fiecare categorie de impozite şi taxe se defalcă în contabilitatea analitică pe categorii de impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, lucrarea de faţă abordând în profunzime şi aspectele fiscale.

De altfel, prezenta lucrare este prima din România, care încearcă să trateze într-un tot unitar contabilitatea şi fiscalitatea agenţilor economici.

Subvenţiile primite sau de primit de către unitatea patrimonială se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct.

Contabilitatea deconturilor în cadrul unităţilor de grup şi cu asociaţii cuprinde:

- operaţii care se înregistrează reciproc şi în aceeaşi perioadă de gestiune, atât în contabilitatea unităţii patrimoniale debitoare, cât şi a celei creditoare, aparţinând aceluiaşi grup;
- decontările între acţionari sau asociaţi şi unitatea patrimonială, privind capitalul social;
- dividendele cuvenite acţionarilor sau asociaţilor;
- alte decontări cu acţionarii sau asociaţii;
- conturile coparticipanţilor referitoare la operaţiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor efectuate în participaţie etc.

Sumele depuse sau lăsate temporar de către asociaţi sau acţionari la unitatea patrimonială, precum şi dobânzile aferente se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme, echipament de lucru, precum şi debitele provenite din pagube materiale, amenzile şi penalităţile pretinse, stabilite în baza unor hotărâri ale instanţelor judecătoreşti, şi alte creanţe faţă de personalul unităţii se înregistrează ca ***alte creanţe în legătură cu personalul.***

Creanţele datorate de alte persoane fizice sau juridice se înregistrează în conturile de ***debitori diverşi.***

Sumele datorate de unitatea patrimonială unor terţe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu, clienţi şi furnizori, se înregistrează în contul de ***creditori diverşi***.

Operaţiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, într-un cont distinct.

Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către unitatea patrimonială, într-un termen cât mai scurt (de regulă 60 de zile), dar nu mai târziu de încheierea exerciţiului financiar.

La încheierea exerciţiului financiar (anul calendaristic), ***diferenţele de curs valutar***, faţă de data înregistrării în contabilitate a creanţelor şi datoriilor, se înregistrează în conturile de diferenţe de conversie, ***de activ (nefavorabile)*** sau ***de pasiv (favorabile)***, după caz, şi se reiau la deschiderea exerciţiului financiar următor, neadmiţându-se compensări între acestea.

Pentru diferenţele de conversie nefavorabile se constituie ***provizioane pentru deprecierea creanţelor.***

Cheltuielile efectuate şi veniturile realizate în perioada curentă, dar care privesc perioadele sau exerciţiile financiare următoare, precum şi cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii financiare se înregistrează distinct în contabilitate, prin folosirea conturilor de regularizare.

În aceste conturi de regularizare se cuprind, de regulă, următoarele categorii de venituri şi cheltuieli:

- cheltuieli pentru reparaţii capitale neprevizibile;
- chiriile;
- abonamentele şi alte cheltuieli efectuate anticipat;
- veniturile aferente perioadelor sau exerciţiilor financiare următoare etc.

Pentru ***deprecierea creanţelor*** din conturile de ***clienţi***, ***decontări în cadrul unităţilor de grup*** şi ***debitori***, de regulă, la sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii, se constituie provizioane pe seama cheltuielilor, care se regularizează în condiţiile prevăzute de lege.

Reflectarea în contabilitate a totalităţii relaţiilor unei unităţi patrimoniale cu terţii, sub forma datoriilor (obligaţiilor) şi creanţelor (drepturilor), se realizează cu ajutorul conturilor din ***clasa 4 – Conturi de terţi***, care cuprinde următoarele ***grupe de conturi***, conturi sintetice de gradul I şi II:

CLASA 4 - CONTURI DE TERŢI

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE

401 Furnizori
403 Efecte de plătit
404 Furnizori de imobilizări
405 Efecte de plătit pentru imobilizări

408 Furnizori - facturi nesosite
409 Furnizori - debitori

41 CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE

411 Clienți
413 Efecte de primit
416 Clienți incerți
418 Clienți - facturi de întocmit
419 Clienți - creditori

42 PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE

421 Personal - remunerații datorate
423 Personal - ajutoare materiale datorate
424 Participarea personalului la profit
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Rețineri din remunerații datorate terților
428 Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul
4282 Alte creanțe în legătură cu personalul

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE

431 Asigurări sociale
4311 Contribuția unității la asigurările sociale
4312 Contribuția personalului pentru pensia suplimentară
437 Ajutor de șomaj
4371 Contribuția unității la fondul de șomaj
4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj
438 Alte datorii și creanțe sociale
4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanțe sociale

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE

441 Impozitul pe profit
442 Taxa pe valoare adăugată
4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă
444 Impozitul pe salarii
445 Subvenții
446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate
448 Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
4481 Alte datorii față de bugetul statului
4482 Alte creanțe privind bugetul statului

4483 Datorii faţă de stat[1]
4484 Creanţe în legătură cu statul[2]
45 GRUP ŞI ASOCIAŢI
451 Decontări în cadrul grupului
4511 Decontări în cadrul grupului
4518 Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
455 Asociaţi - conturi curente
4551 Asociaţi - conturi curente
4558 Dobânzi - conturi asociaţi
456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
457 Dividende de plată
458 Decontări din operaţii în participaţie
4581 Decontări din operaţii în participaţie - activ
4582 Decontări din operaţii în participaţie - pasiv
46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461 Debitori diverşi
462 Creditori diverşi
47 CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operaţii în curs de clarificare
476 Diferenţe de conversie - activ
477 Diferenţe de conversie - pasiv
48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII .
481 Decontări între unitate şi subunităţi
482 Decontări între subunităţi
49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor - clienţi
495 Provizioane pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii
496 Provizioane pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi

Atenţie ! În conformitate cu noul plan de conturi aplicat experimental, în baza O.M.F. nr. 403/1999, conturile de terţi din planul general de conturi se prezintă în următoarea structură:

[1] Se utilizează potrivit instrucţiunilor Ministerului Finanţelor.
[2] Se utilizează potrivit instrucţiunilor Ministerului Finanţelor.

CLASA 4 - CONTURI DE TERŢI

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
401 – Furnizori
403 – Efecte de plătit
404 – Furnizori de imobilizări
405 – Efecte de plătit pentru imobilizări
408 – Furnizori – facturi nesosite
409 - Furnizori – debitori
4091 - Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
4092 - Furnizori – debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări

41 CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE
411 – Clienţi
4111 – Clienţi
4118 – Clienţi incerţi sau în litigiu
413 – Efecte de primit de la clienţi
418 – Clienţi – facturi de întocmit
419 – Clienţi – creditori

42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE
421 – Personal – salarii datorate
423 – Personal – ajutoare materiale datorate
424 – Participarea personalului la profit
425 – Avansuri acordate personalului
426 – Drepturi de personal neridicate
427 – Reţineri din salarii datorate terţilor
428 – Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
4281 – Alte datorii în legătură cu personalul
4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIE SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
431 – Asigurări sociale
4311 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale
4312 – Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară
437 – Ajutor de şomaj
4371 – Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
4372 – Contribuţia personalului la fondul de şomaj
438 – Alte datorii şi creanţe sociale
4381 – Alte datorii sociale
4382 – Alte creanţe sociale

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441 – Impozitul pe profit
442 – Taxa pe valoarea adăugată
4423 – TVA de plată
4424 – TVA de recuperat
4426 – TVA deductibilă
4427 – TVA colectată
4428 – TVA neexigibilă
444 – Impozitul pe salarii
445 – Subvenţii
446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447 – Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate
448 – Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
4481 – Alte datorii faţă de bugetul statului
4482 – Alte creanţe privind bugetul statului

45 GRUP ŞI ASOCIAŢI
451 – Decontări în cadrul grupului
4511 – Decontări în cadrul grupului
4518 – Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
452 – Decontări privind interesele de participare
4521 - Decontări privind interesele de participare
4528 – Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
455 – Sume datorate asociaţilor
4551 – Asociaţi – conturi curente
4558 – Asociaţi – dobânzi la conturi curente
456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul
457 – Dividende de plată
458 – Decontări din operaţii în participaţie
4581 - Decontări din operaţii în participaţie – activ
4582 - Decontări din operaţii în participaţie – pasiv

46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461 – Debitori diverşi
462 – Creditori diverşi

47 CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471 – Cheltuieli înregistrate în avans
472 – Venituri înregistrate în avans
473 – Decontări din operaţii în curs de clarificare
476 – Diferenţe de conversie – activ
477 - Diferenţe de conversie – pasiv

48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII
481 – Decontări între unitate şi subunităţi
482 – Decontări între subunităţi

49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
491 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi
495 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii
4951 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra societăţilor în cadrul grupului
4952 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor referitoare la interesele de participare
4953 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra asociaţilor
496 - Provizioane pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi

IV.1. Contabilitatea operaţiilor privind decontările cu furnizorii şi alte operaţii asimilate

Datoriile faţă de furnizori sunt datorii comerciale sau datorii din exploatare, care apar ca urmare a operaţiilor de aprovizionare a unităţilor patrimoniale cu bunuri economice în vederea realizării operaţiunilor de producţie, prestări de servicii sau comercializare.

De regulă, obligaţiile unităţilor patrimoniale faţă de furnizori cuprind:

- Valoarea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor prestate de furnizori;
- Cota de TVAd (în cazul firmelor plătitoare de TVA).

Documentul contabil care consfinţeşte transferul bunurilor de la furnizor la beneficiar (client) este *Factura.*

Reflectarea în contabilitate a decontărilor cu furnizorii, precum şi a operaţiilor asimilate acestora se realizează cu ajutorul conturilor din ***grupa 40 – Furnizori şi conturi asimilate*** care cuprinde următoarele conturi sintetice:

40 – Furnizori şi conturi asimilate
401 – Furnizori
403 – Efecte de plătit
404 – Furnizori de imobilizări
405 – Efecte de plătit pentru imobilizări
408 – Furnizori – facturi nesosite
409 – Furnizori – debitori

IV.1.2. Contabilitatea datoriilor din cumpărări pe credit comercial

Datoriile din cumpărări pe credit comercial pot fi:

- Datorii din cumpărări de stocuri şi servicii;
- Datorii din cumpărări de imobilizări corporale sau necorporale.

Reflectarea în contabilitate a decontărilor provenind din cumpărări pe credit comercial se realizează cu ajutorul a două conturi sintetice de gradul I, respectiv:

- ***Contul 401 – Furnizori*** – care evidenţiază cumpărările de stocuri şi servicii;
- ***Contul 404 – Furnizori de imobilizări*** – care evidenţiază cumpărările de imobilizări corporale şi necorporale.

IV.1.2.1. Contabilitatea datoriilor din cumpărări de bunuri şi servicii pe credit comercial

Înregistrarea datoriilor din cumpărări de bunuri şi servicii pe credit se face în baza facturii şi a documentelor de primire – recepţie, cu ajutorul contului ***401 – Furnizori***, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

Contul 401 – Furnizori:

- Ţine evidenţa decontărilor cu furnizorii pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate sau serviciile prestate;
- ***Conţinutul economic***:
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă***:
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează***:
 - cu valoarea la preţ de cumpărare sau prestabilit a materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar, animalelor tinere şi la îngrăşat, a mărfurilor şi ambalajelor intrate în patrimoniu, achiziţionate cu titlu oneros de la terţi pe bază de facturi (300, 301, 321, 323, 361, 371, 381), precum şi diferenţele de preţ nefavorabile aferente, în cazul în care evidenţa acestora se ţine la preţuri prestabilite (308, 328, 368, 378, 388);
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente furnizorilor neachitaţi la închiderea exerciţiului financiar (476);
 - cu reluarea diferenţelor favorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar precedent (477);
 - cu valoarea materialelor nestocate aprovizionate, incluse direct pe cheltuieli, consumul de energie şi apă (604, 605);
 - cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate la furnizori (409);
 - cu valoarea lucrărilor executate sau a serviciilor prestate de terţi (611 – 626, 628, 471);

- cu valoarea facturilor primite în cazul în care acestea au fost evidenţiate anterior, ca facturi nesosite (408);
- cu taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor (4426, 4428);
- cu valoarea timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de transport şi călătorie, precum şi a altor valori achiziţionate (5321 - 5328).

▪ ***Se debitează***:
- cu plăţile efectuate către furnizori (162, 512, 531, 541, 542);
- cu reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar (476);
- cu valoarea biletelor la ordin sau conbiilor subscrise, acceptate de furnizori (403);
- cu diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor către furnizorii externi (765);
- cu valoarea avansurilor virate furnizorilor cu ocazia regularizării plăţilor cu aceştia (409);
- cu diferenţele favorabile de curs valutar aferente facturilor neachitate, la închiderea exerciţiului financiar (477);
- cu sumele nete achitate colaboratorilor şi impozitul reţinut (512, 531, 444);
- cu valoarea sconturilor obţinute de la furnizori (767).

▪ ***Soldul final***:
- sold creditor, reprezentând sumele datorate furnizorilor.

Contul 401 – Furnizori se poate dezvolta în conturi analitice, pe furnizori şi pe facturi ale acestora.

<u>Atenţie !</u>

▪ Datoriile faţă de ***furnizorii interni*** se exprimă în lei;
▪ Datoriile faţă de furnizorii externi, exprimate în devize, se consemnează în contabilitate, atât în valută, cât şi în lei, prin transformarea valutei în lei, la cursul valutar de la data întocmirii facturii.

Reflectarea în contabilitate a datoriilor din cumpărări de bunuri şi servicii pe credit comercial faţă de furnizori se ţine separat pe furnizorii interni şi externi.

IV.1.2.1.1. Contabilitatea datoriilor din cumpărări de bunuri şi servicii pe credit comercial de la furnizorii interni

A. Metoda inventarului permanent – evidenţa stocurilor la cost de achiziţie

<u>EXEMPLE:</u>

<u>Exemplul 1.</u> Reflectarea în contabilitate a achiziţiilor de stocuri (de exemplu, materii prime), la costul efectiv de achiziţie de 5.000 lei.

- cost de achiziţie = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	300 – Materii prime			
950.000	4426 – TVAd			

- Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

<u>Notă!</u> În acelaşi mod se înregistrează toate achiziţiile de stocuri de la furnizori, iar acolo unde este cazul se calculează şi TVAd, cuprinsă în factura furnizorului.

În situaţiile în care intervin cheltuieli suplimentare de achiziţionare, cum ar fi cheltuielile de transport – aprovizionare sau diverse comisioane, acestea se includ în costul de achiziţie.

<u>Exemplul 2.</u> Se achiziţionează materiale consumabile de la furnizori, în următoarele condiţii:

- Preţ de achiziţie = 5.000.000 lei
- Cheltuieli de transport – aprovizionare = 300.000 lei
- Diverse comisioane de cumpărare = 100.000 lei

Total = 5.000.000 + 300.000 + 100.000 = 5.400.000 lei

- TVAd = 19 % = $\frac{5.400.000 \times 19}{100}$ = 1.026.000 lei

Total factură = 6.426.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	6.426.000
5.400.000	301 – Materii prime consumabile			
1.026.000	4426 – TVAd			

- Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

6.426.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	6.426.000

B. Metoda inventarului permanent – evidenţa stocurilor la cost standard (prestabilit)

În situaţia evidenţierii stocurilor cumpărate la preţul standard intervine şi utilizarea ***conturilor de diferenţe de preţ***.

<u>EXEMPLU</u>: Se achiziţionează materii prime de la furnizori în următoarele condiţii:

- Preţ de achiziţie negociat cu furnizorul = 5.000.000 lei
- Preţ standard (prestabilit) cu care operează firma achizitoare = 4.500.000 lei

Diferenţă de preţ = 5.000.000 - 4.500.000 = 500.000 lei

- TVAd (aplicată la preţul de achiziţie) = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ =

Total factură furnizor = 5.000.00 + 950.000 = 6.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	6.950.000
4.500.000	300 – Materii prime			
500.000	308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale			
950.000	4426 – TVAd			

Atenţie ! După cum se observă, în cazul utilizării preţului prestabilit, firma este obligată să înregistreze stocurile (indiferent de natura lor) la ***preţul prestabilit***, diferenţa de preţ înregistrându-se în conturile de diferenţe de preţ.

C. Metoda inventarului permanent – înregistrarea în contabilitate a bunurilor nestocabile

În activitatea economică a agenţilor economici există o serie de bunuri achiziţionate de la furnizori, care în principiu sunt nestocabile.

De regulă, în această categorie intră:

- energia şi apa;
- serviciile poştale şi de telecomunicaţii;
- cheltuieli cu studiile şi cercetările;
- cheltuieli cu întreţineri şi reparaţii;
- cheltuieli cu debitori, transferări etc.

În toate aceste situaţii, creditarea contului ***401 – Furnizori*** se face în corespondenţă directă cu conturile de cheltuieli privind bunurile achiziţionate.

EXEMPLU: Un agent economic realizează în cazul perioadei de gestiune următoarele cheltuieli cu bunuri şi servicii nestocabile:

- diverse materiale nestocate = 1.000.000 lei
- cheltuieli cu energia şi apa = 3.000.000 lei
- cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile = 2.000.000 lei
- cheltuieli cu studii şi cercetări = 1.000.000 lei
- cheltuieli cu detaşări, transferări, transport de bunuri şi persoane = 4.000.000 lei
- cheltuieli poştale şi de telecomunicaţii = 5.000.000 lei

Total = 1.000.000 + 3.000.000 + 2.000.000 + 1.000.000 + + 4.000.000 + 5.000.000 = 16.000.000 lei

- TVAd = 19 % = $\frac{16.000.000 \times 19}{100}$ = 3.040.000 lei

Total factură furnizori = 16.000.000 + 3.040.000 = 19.040.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	19.040.000
1.000.000	604 – Cheltuieli privind materiale nestocabile			
3.000.000	605 – Cheltuieli privind energia şi apa			
2.000.000	611 – Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii			
1.000.000	614 – Cheltuieli cu studiile şi cercetările			
4.000.000	624 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi persoane			
5.000.000	626 – Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii			
3.040.000	4426 – TVAd			

- Reflectarea în contabilitate a plăţii facturii furnizorului:

Formula contabilă:

19.040.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	19.040.000

D. Metoda inventarului permanent – înregistrarea în contabilitate a operaţiilor cu ambalaje restituibile facturate de furnizor

În astfel de situaţii, pe lângă contul ***401 – Furnizori***, intervine, funcţie de situaţie, şi contul de activ ***409 – Furnizori – debitori***.

<u>EXEMPLU</u>: Se achiziţionează de la furnizori mărfuri ambalate în ambalaje restituibile, în următoarele condiţii:

a) Reflectarea operaţiei în contabilitate:
- Preţ de cumpărare a mărfurilor = 5.000.000 lei
- $\text{TVAD} = 19\,\% = \dfrac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei
- Ambalaje restituibile = 1.000.000 lei

Total factură furnizor = 5.000.000 + 950.000 + 1.000.000 = 6.950.000 lei

> **Atenţie !** După cum se observă, pentru ambalajele care circulă în sistem de restituire nu se calculează TVA.

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	6.950.000
5.000.000	371 – Mărfuri			
1.000.000	409 – Furnizori - debitori			
950.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a reţinerii sumelor corespunzătoare furnizorului pentru ambalajele restituite:

Formula contabilă:

1.000.000	401 – Furnizori	=	409 – Furnizori - debitori	1.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii restului facturii către furnizor şi în general a datoriilor către furnizori:

Plata de poate face:

- din conturi de trezorerie:
 - 512 - Conturi la bănci
 - 531 - Casa
 - 541 - Acreditive
 - 542 - Avansuri de trezorerie
- din credite pe termen scurt:
 - 5191 - Credite bancare pe termen scurt
- din credite bancare pe termen lung şi mediu:
 - 162 - Credite bancare pe termen lung şi mediu
- cu efecte comerciale acceptate de furnizori:
 - 403 - Efecte de plătit

Adaptând plata la cazul exemplului nostru, pot exista următoarele modalităţi de plată a furnizorului, cu înregistrările corespunzătoare:

- Plata furnizorului prin contul curent în lei:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

- Plata furnizorului cu bani numerar:

5.950.000	401 – Furnizori	=	531 – Casa	5.950.000

- Plata furnizorului prin acreditare:

5.950.000	401 – Furnizori	=	541 – Acreditare	5.950.000

- Plata furnizorului prin avansuri de trezorerie:

5.950.000	401 – Furnizori	=	542 – Avansuri de trezorerie	5.950.000

- Plata furnizorului cu carnete de cecuri cu limită de sumă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5126 – Carnete de cecuri cu limită de sumă	5.950.000

- Plata furnizorului din credite bancare pe termen scurt:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5191 – Credite bancare pe țermen scurt	5.950.000

- Plata furnizorului din credite bancare pe termen lung şi mediu:

5.950.000	401 – Furnizori	=	162 – Credite bancare pe termen lung şi mediu	5.950.000

- Plata furnizorului cu bilete la ordin emise şi acceptate de furnizor:

5.950.000	401 – Furnizori	=	403 – Efecte de plătit	5.950.000

E. Metoda inventarului permanent, înregistrarea în contabilitate a refuzurilor de plată

EXEMPLU: Un agent economic achiziţionează materiale consumabile de la furnizori, în următoarele condiţii:

- Preţ de achiziţie = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	301 – Materiale consumabile			
950.000	4426 – TVAd			

- Din diferite motive de ordin calitativ sau de altă natură, beneficiarul refuză plata facturii furnizorului şi procedează la returnarea materialelor consumabile furnizorului.

În această situaţie se procedează la stornarea în roşu a primei înregistrări contabile:

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	301 – Materiale consumabile			
950.000	4426 – TVAd			

F. Metoda inventarului permanent înregistrarea în contabilitate a reducerilor comerciale, acordate ulterior livrării (rabaturi, remize, risturne)

> **Atenţie !** Reamintim:
> - Rabatul reprezintă o reducere comercială pe care furnizorii o pot acorda clienţilor, pentru calitatea inferioară contractului sau standardelor, a bunurilor livrate;
> - Remiza reprezintă o reducere comercială pe care furnizorul o acordă unor clienţi permanenţi, pentru comenzi de volum mare sau pentru alte consideraţii profesionale faţă de client;
> - Risturnele reprezintă o reducere comercială care se acordă, de regulă, pentru depăşirea unui anumit plafon valoric anual stabilit între furnizor şi client, prin contract.

EXEMPLU: Un agent economic achiziţionează de la furnizor materiale consumabile în următoarele condiţii:

- Preţ de achiziţie = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	301 – Materiale consumabile			
950.000	4426 – TVAd			

- Ulterior livrării, furnizorul acordă clientului o reducere comercială de 5 %.

> **Atenţie !** Reducerea se operează atât asupra preţului de achiziţie a bunurilor, cât şi asupra TVAd aferent.

Rezultă:

- Reducere comercială asupra bunului = 5 % = $\frac{5.000.000 \times 5}{100}$ = 250.000 lei
- Efectul reducerii asupra TVAd = 5 % = $\frac{950.000 \times 5}{100}$ = 47.500 lei

Total reducere comercială = 250.000 + 47.500 = 297.500 lei

Reflectarea în contabilitate a reducerii comerciale se realizează prin întocmirea unei facturi în roşu, cu reducerea respectivă:

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	297.500
250.000	301 – Materiale consumabile			
47.500	4426 – TVAd			

În situaţiile în care reducerile comerciale se acordă la sfârşitul anului, cum este cazul risturnelor, sau ele se acordă pentru bunuri nestocabile, reducerile comerciale se aplică direct asupra conturilor de cheltuieli respective, inclusiv asupra TVA aferent.

Astfel, în cazul exemplului prezentat, dacă reducerea comercială se aplică la sfârşitul exerciţiului financiar, când bunurile au fost consumate deja, reflectarea în contabilitate se face în baza următoarei formule contabile:

	%	=	401 – Furnizori	297.500
250.000	601 – Cheltuieli cu cu materiale consumabile			
47.500	4426 – TVAd			

G. Metoda inventarului permanent – înregistrarea în contabilitate a reducerilor financiare

> **Atenţie !** Reamintim că din categoria reducerilor financiare fac parte ***sconturile***, care se acordă, de regulă, de către furnizori, atunci când clienţii achită datoriile înainte de termenul fixat.

Reluăm exemplul precedent şi considerăm că clientul beneficiază de un scont de 2 % , convenit între părţi.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii se face astfel :

- Preţ de achiziţie = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

- Scont financiar = 2 % = $\frac{5.950.000 \times 2}{100}$ = 119.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	%	
			5121 – Conturi la bănci în lei	5.831.000
			767 – Venituri din sconturi obținute	119.000

H. Metoda inventarului permanent – înregistrarea în contabilitate a penalităților calculate de furnizor pentru neplata în termen a datoriilor

Reluând exemplele precedente, se înregistrează în contabilitate achiziția de materiale consumabile şi plata penalităților de 7 %, pentru neplata în termen a facturii:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziției de materiale consumabile:

- Preț de achiziție = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	301 – Materiale consumabile			
950.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a penalității de 7 %, pentru neplata la timp a facturii furnizorului:

- Penalități $= 7\ \% = \dfrac{5.950.00 \times 7}{100} = 416.500$ lei

Formula contabilă:

	%	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000
5.950.000	401 – Furnizori			
416.500	6711 – Despăgubiri, amenzi şi penalități			

I. Metoda inventarului permanent – înregistrarea remuneraţiei datorate colaboratorilor angajaţi la firmă pe bază de convenţii civile

EXEMPLU: Venitul lunar al unui colaborator angajat la firmă, pe bază de convenţie civilă, este de 3.000.000 lei.

- Salariul brut (Sb) = 3.000.000 lei
- Fondul special de sănătate (Fs) = 7 % = $\frac{3.000.000 \times 7}{100}$ = 210.000 lei
- Venit impozabil (Vi) = Sb - Fs = 3.000.000 - 210.000 = 2.790.000 lei
- Impozitul pe salariu (conform tabelului de impozite) = (Is)
 = 471.650 + 28 % (pentru ce depăşeşte 2.250.000 lei) =
 = 471.650 + [(2.790.000 - 2.250.000) x 28 %] =
 = 471.650 + $\left(\frac{40.000 \times 28}{100}\right)$ = 471.650 + 151.200 = 622.850 lei
- Salariul net (Sn) = Vi - Is = 2.790.000 - 622.850 = 2.167.150 lei

Având în vedere că ne interesează doar aspectele pentru contul 401 – Furnizori, vom face doar înregistrările corespunzătoare acestei situaţii:

a) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu colaboratorii:

Formula contabilă:

3.000.000	621 – Cheltuieli cu colaboratorii	=	401 – Furnizori	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a impozitului pe salarii şi a contribuţiei firmei la fondul special de sănătate:

Formula contabilă:

832.850	401 – Furnizori	=	%	
			444 – Impozit pe salarii	622.850
			4311. 02 – Contribuţia unităţii la ajutoarele sociale de sănătate	

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii impozitului pe salarii şi a contribuţiei la asigurările sociale de sănătate:

Formula contabilă:

	%	=	5121 – Conturi la bănci în lei	832.850
622.850	444 – Impozit pe salarii			
210.000	4311. 02 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate			

K. Metoda inventarului intermitent – înregistrarea stocurilor achiziţionate de la furnizori

După cum se cunoaşte, în cazul utilizării metodei inventarului intermitent toate achiziţiile de stocuri se înregistrează în contabilitate, de la început, în conturile de cheltuieli aferente stocurilor respective, inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

<u>EXEMPLU:</u> În cursul unei perioade de gestiune, agentul economic achiziţionează la preţ de achiziţie următoarele bunuri:

- materii prime = 2.000.000 lei
- materiale consumabile = 3.000.000 lei
- obiecte de inventar = 1.000.000 lei
- mărfuri = 4.000.000 lei
- animale şi păsări = 700.000 lei
- ambalaje = 300.000 lei

Total = 11.000.000 lei

- $$TVAd = 19\% = \frac{11.000.000 \times 19}{100} = 2.090.000 \text{ lei}$$

Total factură furnizor = 11.000.000 + 2.090.000 = 13.090.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	13.090.000
2.000.000	600 – Cheltuieli cu materii prime			
3.000.000	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile			
1.000.000	602 – Cheltuieli privind obiectele de inventar			
700.000	606 – Cheltuieli privind animalele şi păsările			
4.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile			
300.000	608 – Cheltuieli privind ambalajele			
2.090.000	4426 – TVAd			

IV.1.2.1.2. Contabilitatea datoriilor din cumpărări de bunuri şi servicii pe credit comercial de la furnizorii externi

În principiu, contabilitatea datoriilor din cumpărări de bunuri şi servicii pe credit comercial de la furnizorii externi respectă aceleaşi reguli ca şi în cazul furnizorilor interni, cu menţiunea că în operaţiunile contabile cu furnizorii externi apar unele înregistrări specifice, cum ar fi:

- Bunurile şi serviciile cumpărate sunt exprimate în devize;
- În contabilitate, evaluarea şi înregistrarea bunurilor şi serviciilor trebuie să se facă în moneda naţională (în lei) şi de aceea apare necesitatea transformării valutei în lei, la cursul valutar al leului de la data primirii bunurilor;
- În contabilitate se fac înregistrări specifice pentru ***reflectarea diferenţelor de curs valutar şi a diferenţelor de conversie de activ şi de pasiv***, în funcţie de caz.

În legătură cu ***diferenţele de conversie***, trebuie să facem menţiunea că, în vederea reflectării fidele a patrimoniului agenţilor economici, la sfârşitul exerciţiului financiar (31 decembrie), toate ***creanţele în valută***, ca de altfel şi toate ***datoriile în valută*** sunt inventariate şi evaluate în baza cursului valutar din ultima zi a anului (31 decembrie), iar prin compararea acestor valori cu valorile contabile evaluate pe baza cursului valutar de la data înregistrării lor, se nasc ***diferenţele de conversie***, care se înregistrează în contabilitate.

EXEMPLE: (în forma simplificată):

Exemplul 1. Se achiziţionează mărfuri de la furnizorii externi, în următoarele condiţii:

- Preţ de cumpărare (achiziţie) = 1.000 $
- Curs valutar la data cumpărării = 20.000 lei/$
- Curs valutar la data plăţii (Varianta) = 25.000 lei/$

- Curs valutar la data plăţii (Varianta II) = 19.000 lei/$
- Curs valutar la data de 31 decembrie (Varianta III) = 26.000 lei/$

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii se realizează astfel:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţiei de mărfuri de la furnizorii externi:

- valoarea mărfurilor = 1.000 $ x 20.000 lei/$ = 20.000.000 lei

Formula contabilă:

20.000.000	371 – Mărfuri	=	401 – Furnizori	20.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului extern, la o diferenţă de curs valutar nefavorabilă (Varianta I):

- valoarea mărfurilor la data plăţii = 1.000 $ x 25.000 lei/$ = 25.000.000 lei
- Valoarea mărfurilor la data facturării = 1.000 $ x 20.000 lei/$ = 20.000.000 lei

Diferenţe de curs valutar nefavorabile = 25.000.000 - 20.000.000 = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	5124 – Conturi la bănci în devize	25.000.000
20.000.000	401 – Furnizori			
5.000.000	665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar			

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului extern, la o diferenţă de curs valutar favorabilă (Varianta II):

- valoarea mărfurilor la data facturării = 1.000 $ x 20.000 lei/$ = 20.000.000 lei
- Valoarea mărfurilor la data plăţii = 1.000 $ x 19.000 lei/$ = 19.000.000 lei

Diferenţe de curs valutar nefavorabile = 20.000.000 - 19.000.000 = 1.000.000 lei

Formula contabilă:

20.000.000	401 – Furnizori	=	%	
			5124 – Conturi la bănci în devize	19.000.000
			765 - Venituri din diferenţe de curs valutar	1.000.000

d) Dacă am presupune că decontările cu furnizorii externi nu s-au făcut până la sfârşitul exerciţiului financiar (31 decembrie), datoriile sunt evaluate la cursul valutar de la sfârşitul anului (Varianta III), rezultând diferenţe de conversie.

> **Atenţie !** Diferenţele de conversie de activ sau de pasiv nu se stabilesc pe tipuri de operaţii cu străinătatea, ci pe ansamblul lor, în sensul că mai întâi se compensează diferenţele favorabile cu cele nefavorabile şi, în funcţie de situaţie, se stabilesc diferenţele de conversie activ (nefavorabile) sau diferenţele de conversie pasiv (favorabile).

În cazul exemplului nostru, considerând că agentul economic are o singură tranzacţie de comerţ exterior care nu a fost decontată, se face actualizarea datoriei la data de 31 decembrie.

Rezultă:

- Valoarea datoriei la data de 31 decembrie = 1.000 $ x 26.000 lei/$ = 26.000.000 lei
- Valoarea datoriei la data facturării = 1.000 $ x 20.000 lei/$ = 20.000.000 lei

Diferenţe de conversie activ (nefavorabile) = 26.000.000 - 20.000.000 = 6.000.000 lei

Formula contabilă:

6.000.000	476 – Diferenţe de conversie – activ	=	401 – Furnizori	6.000.000

- Imediat, la începutul noului exerciţiu financiar (noul an calendaristic), se procedează la anularea diferenţelor de conversie, prin stornarea formulei contabile de la sfârşitul exerciţiului financiar precedent (în roşu):

Formula contabilă:

6.000.000	476 – Diferenţe de conversie – pasiv	=	401 – Furnizori	6.000.000

- Dacă am presupune că la sfârşitul exerciţiului financiar cursul valutar ar fi mai mic decât cel de la data facturării, să presupunem 18.000 lei/$, atunci ar rezulta o diferenţă de conversie – pasiv (favorabilă), care s-ar înregistra în felul următor:
- Valoarea datoriei la data facturării = 1.000 $ x 20.000 lei/$ = 20.000.000 lei

- Valoarea datoriei la 31 decembrie = 1.000 $ x 18.000 lei/$ = 18.000.000 lei

Diferenţe de conversie – pasiv (favorabile) = 20.000.000 - 18.000.000 = 2.000.00 lei

Formula contabilă:

2.000.000	401 – Furnizori	=	477 – Diferenţe de conversie - pasiv	2.000.000

De asemenea, şi în cazul acestei situaţii, imediat la începutul noului exerciţiu financiar, formula se stornează (înregistrează în roşu), astfel încât datoria comercială se readuce la nivelul ei de la data facturării, urmând ca la data plăţii efective să se calculeze diferenţele de curs favorabile sau nefavorabile, după caz.

IV.1.2.2. Contabilitatea datoriilor din cumpărări de imobilizări corporale şi necorporale

Datoriile din cumpărări de imobilizări pe credit comercial se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului ***404 – Furnizori de imobilizări,*** cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

Contul 404 – Furnizori de imobilizări:

- Ţine evidenţa obligaţiilor de plată faţă de furnizorii de imobilizări corporale şi necorporale;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă***:
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează***:
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar, aferente datoriilor către furnizorii de imobilizări (476);
 - reluarea diferenţelor favorabile aferente furnizorilor de imobilizări, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar (477);
 - cu valoarea imobilizărilor facturate de furnizori, a serviciilor prestate sau a lucrărilor executate de terţi pentru realizarea unor imobilizări corporale sau necorporale (201, 203, 205, 207, 208, 211, 212);
 - cu taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura furnizorilor de imobilizări (4426, 4428);
- ***Se debitează:***
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar, aferente datoriilor către furnizorii de imobilizări (765);

- cu diferenţele favorabile de curs valutar, aferente furnizorilor de imobilizări, neachitate până la sfârşitul exerciţiului financiar (477);
- cu sumele achitate furnizorilor de imobilizări (512, 531, 541, 542, 519, 162);
- cu valoarea efectelor comerciale subscrise, acceptate de către furnizorii de imobilizări (405);
- cu valoarea sconturilor (reduceri financiare) obţinute de la furnizorii de imobilizări (767);
- cu reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar, aferente datoriilor către furnizorii de imobilizări (476).

▪ ***Soldul final:***
- sold creditor, reprezentând sumele datorate furnizorilor de imobilizări.

Contul ***404 – Furnizori de imobilizări*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe furnizori de imobilizări, respectiv pe facturi ale acestora.

<u>EXEMPLU</u>: Se achiziţionează de la un furnizor intern mijloace fixe în următoarele condiţii:

▪ Preţ de achiziţie = 9.000.000 lei

▪ TVAd = 19 % = $\frac{9.000.000 \times 19}{100}$ = 1.710.000 lei

Total factură furnizor = 10.710.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 – Furnizori de imobilizări	10.710.000
9.000.000	212 – Mijloace fixe			
1.710.000	4426 – TVAd			

▪ Plata furnizorului de imobilizări se înregistrează în funcţie de modalitatea de plată folosită, astfel:

a) Plata furnizorului prin contul curent în lei:

Formula contabilă:

10.170.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5121 – Conturi la bănci în lei	10.710.000

b) Plata furnizorului prin contul curent în valută:

Formula contabilă:

10.170.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5124 – Conturi la bănci în devize	10.710.000

c) Plata furnizorului cu carnete de cecuri cu limită de sumă:

Formula contabilă:

10.170.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5126 – Carnete de cecuri cu limită de sumă	10.710.000

d) Plata furnizorului cu bani numerar:

Formula contabilă:

10.170.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	531 – Casa	10.710.000

e) Plata furnizorului cu acreditive deschise pe seama acestora:

Formula contabilă:

10.170.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	541 – Acreditive	10.710.000

f) Plata furnizorului din avansuri de trezorerie:

Formula contabilă:

10.170.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	542 – Avansuri de trezorerie	10.710.000

g) Plata furnizorilor din credite bancare pe termen scurt:

Formula contabilă:

10.170.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5191 – Credite bancare pe termen scurt	10.710.000

h) Plata furnizorului din credite bancare pe termen lung şi mediu:

Formula contabilă:

10.170.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	162 – Credite bancare pe termen lung şi mediu	10.710.000

i) Plata furnizorului cu efecte comerciale acceptate de furnizor:

Formula contabilă:

10.170.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	405 – Efecte de plătit pentru imobilizări	10.710.000

Notă ! În cazul în care achiziţiile de imobilizări corporale şi necorporale se realizează de la furnizorii externi, înregistrările în contabilitate se fac în lei, prin transformarea sumelor în devize din facturile externe, în lei, la cursul valutar corespunzător.

Reflectarea în contabilitate a diferenţelor de curs valutar şi a diferenţelor de conversie se realizează ca şi în cazul cumpărărilor de bunuri şi servicii.

IV.1.2.3. Contabilitatea datoriilor din cumpărări pe credit cambial (efecte de comerţ)

De regulă, vânzările pe credit presupun un decalaj în timp, între momentul facturării (livrării) bunurilor şi data efectuării plăţii, iar pentru a elimina dificultăţile de trezorerie care pot lua naştere la nivelul agenţilor economici, în ţările cu economie de piaţă se utilizează pe scară largă ***efectele comerciale***.

Efectele comerciale sau ***efectele de comerţ*** reprezintă titluri negociabile, care reflectă creanţe decontabile la vedere sau la termen, în beneficiul persoanelor care le posedă.

Efectele de comerţ pot îmbrăca următoarele forme:

- cambia sau trata
- biletul la ordin
- warantul
- cecul

1. *Cambia sau trata* este un înscris, prin care o persoană, denumită ***trăgător***, dă ordin unei alte persoane, denumită ***tras***, de a plăti unui terț (beneficiar) sau la ordinul acestuia o anumită sumă de bani determinată, la o dată fixă şi într-un loc stabilit.

Cambia îndeplineşte următoarele funcţii:

a) ***funcţia de instrument de încasare***, la iniţiativa creditorului (trăgătorului);

b) ***funcţia de instrument de credit***, care se manifestă în situaţia în care beneficiarul sau posesorul cambiei sconteazǎ efectul comercial.

- ***Scontarea*** este operaţiunea prin care beneficiarul transmite o cambie sau un bilet la ordin către o bancă comercială, în vederea încasării contravalorii ei, înainte de scadenţă.

Scontul este de două feluri:

- scont comercial;
- scont raţional.

Scontul comercial reprezintă scontul calculat asupra valorii nominale a efectului de comerţ (cambia, biletul la ordin), adică a valorii înscrise pe titlu şi se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$Sc = \frac{Vn \times d \times T}{100 \times 360}$$

în care:

Sc - scontul comercial;
Vn - valoarea nominală a titlului (efectului de comerţ);
T - timpul, respectiv durata în zile până la scadenţă;
360 - reprezintă numărul de zile ale anului comercial.
361

Scontul raţional reprezintă scontul calculat asupra valorii actuale (reale) a efectului de comerţ.

c) ***Funcţia de instrument de plată*** – atunci când posesorul cambiei prezintă cambia, ca mijloc de decontare, unui creditor al său.

2. Biletul la ordin reprezintă un instrument de plată şi titlu de credit, constând într-o promisiune de plată necondiţionată scrisă, dată şi semnată de o persoană (emitent), prin care acesta se angajează să plătească, la cerere, la o dată fixă sau determinabilă, o sumă de bani unei anumite persoane (beneficiar) sau la ordinul acesteia.

Biletul la ordin poate fi de două feluri:

- ***Bilet la ordin comercial*** – care se referă la un act de comerţ, la o operaţiune comercială, cum ar fi de exemplu livrarea unor mărfuri la export, cu plata la un anumit termen determinat.
- ***Bilet la ordin financiar*** – prin care banca mobilizează creditul pe care îl acordă clientului său.

3. Cecul este un alt instrument de plată şi credit, utilizat în relaţiile de plăţi din cadrul schimburilor economice internaţionale, alături de cambie şi biletul la ordin, el fiind un titlu sau un ordin adresat unei bănci de a plăti la vedere o sumă determinată în beneficiul purtătorului.

4. Recipisa warant se mai numeşte şi recipisă de antrepozitare şi este un titlu reprezentativ asupra mărfurilor depuse în antrepozite (magazii, docuri, silozuri), caracterizat prin aceea că emitentul îşi garantează obligaţiile financiare asumate pentru mărfurile respective.

Reflectarea în contabilitate a datoriilor din cumpărări pe credit cambial se realizează cu ajutorul următoarelor conturi:

- **403 – Efecte de plătit**
- **405 – Efecte de plătit pentru imobilizări**

> **Atenţie !** Contul ***403 – Efecte de plătit*** se utilizează pentru evidenţa datoriilor din cumpărări pe credit, cambial de bunuri şi servicii (stocuri), iar contul ***405 – Efecte de plătit pentru imobilizări*** se utilizează în cazul cumpărărilor pe credit de imobilizări corporale şi necorporale.

Contul 403 - Efecte de plătit

- Ţine evidenţa obligaţiilor de plată stabilite pe bază de efecte comerciale (Bilete la ordin, cambii etc.);
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv
- ***Se creditează:***
 - cu valoarea acceptată a cambiilor sau a biletelor la ordin subscris (401);
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, la închiderea exerciţiului financiar, aferent datoriilor faţă de furnizorii externi, exprimaţi în devize, ce urmează a se deconta pe bază de efecte comerciale (476);
 - cu reluarea diferenţelor favorabile de curs valutar aferente efectelor de plată, exprimate în devize, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar (477);
- ***Se debitează:***
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar constatate la lichidarea efectelor de plată în devize (765);
 - cu diferenţele de curs valutar favorabile, aferente efectelor de plată neachitate la închiderea exerciţiului financiar (477);
 - cu plăţile efectuate la scadenţă, pe bază de efecte comerciale (5121, 5124);
 - cu reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar, aferente datoriilor către furnizori, ce se decontează pe bază de efecte comerciale (476).

- ***Soldul final**:*
 - sold creditor, reprezentând valoarea efectelor de plătit.

Contul ***403 – Efecte de plătit*** se poate dezvolta în conturi analitice deschise pe furnizori şi efecte de plătit.

> **Atenţie !**
> - Efectele comerciale scontate neajunse la scadenţă se înregistrează într-un cont în afara bilanţului şi se menţionează în anexa la bilanţ;
> - Efectele de comerţ trebuie să îndeplinească condiţiile de formă şi de fond, prevăzute de reglementările în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi anulată sau contestată.

Exemplul 1. În data de 15 septembrie 2000, o firmă „client" emite un Bilet la ordin, având ca beneficiar o firmă „furnizor", pentru suma de 5.000.000 lei.

Această operaţie se înregistrează astfel:

a) În contabilitatea furnizorului (trăgătorului sau beneficiarului):

Formula contabilă:

5.000.000	413 – Efecte de primit	=	411 – Clienţi	5.000.000

b) În contabilitatea clientului (trasului sau emitentului):

Formula contabilă:

5.000.000	401 – Furnizori	=	403 – Efecte de primit	5.000.000

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a imobilizărilor facturate de furnizori de imobilizări necorporale, astfel:

- Cheltuieli de cercetare, dezvoltare = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 – Furnizori de imobilizări	5.950.000
5.000.000	203 – Cheltuieli de cercetare - dezvoltare			
950.000	4426 – TVAd			

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a unei achiziţii de mijloace fixe, astfel:

- Preţ de achiziţie = 7.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{7.000.000 \times 19}{100}$ = 1.330.000 lei

Total factură = 8.330.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 – Furnizori de imobilizări	8.330.000
7.000.000	212 – Mijloace fixe			
1.330.000	4426 – TVAd			

- Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorilor de imobilizări:

Formula contabilă:

8.330.000	401 – Furnizori de imobilizări	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5124)	8.330.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor nefavorabile de curs valutar, în sumă de 1.000.000 lei, la închiderea exerciţiului financiar:

Formula contabilă:

1.000.000	476 – Diferenţe de conversie - activ	=	404 – Furnizori de imobilizări	1.000.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor favorabile de curs valutar, în sumă de 1.000.000 lei, la închiderea exerciţiului financiar:

Formula contabilă:

1.000.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	477 – Diferenţe de conversie - pasiv	1.000.000

Exemplul 6. Reflectarea în contabilitate a plăţii creditelor pe termen lung şi mediu, în sumă de 8.000.000 lei:

Formula contabilă:

8.000.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	1621 – Credite bancare pe termen lung şi mediu	8.000.000

Exemplul 7. Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorilor de imobilizări prin efecte comerciale, în sumă de 6.000.000 lei:

Formula contabilă:

6.000.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	405 – Efecte de plătit pentru imobilizări	6.000.000

Exemplul 8. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor de curs valutar, aferente datoriilor, în sumă de 2.000.000 lei, cu ocazia lichidărilor:

Formula contabilă:

2.000.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	765 – Venituri din diferenţe de curs valutar	2.000.000

Exemplul 9. Reflectarea în contabilitate a sconturilor financiare obţinute de la furnizori, în sumă de 500.000 lei:

Formula contabilă:

500.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	767 – Venituri din sconturi obţinute	500.000

Exemplul 10. Reflectarea în contabilitate a compensării unor datorii de 3.000.000 lei, în acţiuni sau părţi sociale, în funcţie de caz:

Formula contabilă:

3.000.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	7718 – Alte venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune	3.000.000

Contul 405 - Efecte de plătit pentru imobilizări:

- Ţine evidenţa obligaţiunilor de plată faţă de furnizorii de imobilizări corporale şi necorporale, stabilite pe bază de efecte de comerţ (Biletul la ordin, cambia etc.);
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv
- ***Se creditează***:
 - cu reluarea diferenţelor favorabile de curs valutar, aferente efectelor de plată, pentru imobilizări neachitate la închiderea exerciţiului financiar (477);
 - cu valoarea acceptată de către furnizorii de imobilizări a cambiilor sau biletelor la ordin subscrise (404);
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar, aferent datoriilor către furnizorii de imobilizări, ce se decontează pe bază de efecte comerciale (476);
- ***Se debitează***:
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor către furnizorii de imobilizări (765);
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar favorabile, aferente efectelor de plată pentru imobilizări, exprimate în devize, la închiderea exerciţiului financiar (477);
 - cu plăţile efectuate către furnizorii de imobilizări pe bază de efecte comerciale, la scadenţa acestora (5121, 5124);
 - cu reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar, aferente datoriilor către furnizorii de imobilizări ce se decontează pe bază de efecte comerciale (476).
- ***Soldul final***:
 - sold creditor, reprezentând valoarea efectelor de plătit pentru imobilizările achiziţionate.

Contul ***405 – Efecte de plătit pentru imobilizări*** se poate dezvolta în conturi analitice deschise pe furnizori de imobilizări şi efecte de plătit.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Reflectarea în contabilitate a reluării diferenţelor de curs valutar, pentru imobilizări neachitate la sfârşitul exerciţiului financiar, în sumă de 9.000.000 lei:

Formula contabilă:

9.000.000	477 – Diferenţe de conversie - pasiv	=	405 – Efecte de plătit pentru imobilizări	9.000.000

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a diferențelor nefavorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exercițiului financiar, în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	476 – Diferențe de conversie - activ	=	405 – Efecte de plătit pentru imobilizări	3.000.000

Notă ! De regulă, conturile care țin evidența efectelor de plătit, respectiv conturile ***403 – Efecte de plătit*** și ***405 – Efecte de plătit pentru imobilizări***, se debitează cu onorarea efectelor comerciale, în corespondență cu conturile de trezorerie, în baza următoarei formule contabile:

- **Pentru stocuri și servicii:**

403 – Efecte de plătit	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5124)

- **Pentru imobilizări:**

405 – Efecte de plătit pentru imobilizări	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5124)

IV.1.2.4. Contabilitatea datoriilor neexigibile din cumpărări pe credit

Decontările cu furnizorii pentru bunuri și servicii sosite fără factură sau pentru acele servicii sau lucrări care se facturează la o anumită dată convenită de părți, cum ar fi consumul de energie electrică, termică, apă, gaze etc., bunurile sau serviciile respective se înregistrează în contabilitate pe baza datelor din contracte, avize de expediție etc., ca o ***datorie neexigibilă***.

Reflectarea în contabilitate a datoriilor neexigibile din cumpărări pe credit se realizează cu ajutorul contului ***408 – Furnizori – facturi nesosite***, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

Contul 408 – Furnizori – facturi nesosite:

- Ține evidența decontărilor cu furnizorii, pentru aprovizionările de bunuri, lucrările executate și prestările de servicii, pentru care nu s-au primit facturi.
- **Conținutul economic:**
 - cont de datorii pe termen scurt;
- **Funcția contabilă:**
 - cont de pasiv;

- **Se creditează:**
 - cu reluarea diferenţelor favorabile de curs valutar aferente datoriilor către furnizori (477);
 - cu valoarea bunurilor aprovizionate, a lucrărilor executate sau serviciilor prestate de către furnizori (300, 301, 321, 323, 361, 371, 381, 4428, 604, 605, 611 – 626, 628);
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar, aferente datoriilor către furnizori, pentru care nu s-au primit facturile (476).
- **Se debitează:**
 - cu valoarea facturilor sosite (401);
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului, aferente datoriilor către furnizori, pentru care nu s-au primit facturile (477);
 - cu reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exerciţiului anterior, aferente datoriilor către furnizorii pentru care nu s-au primit facturile (476);
- **Soldul final:**
 - sold creditor, reprezentând sumele datorate furnizorilor, pentru care nu s-au primit facturi.

Contul **408 – Furnizori – facturi nesosite** se poate dezvolta în conturi analitice pe furnizori, pe bunuri sau servicii cumpărate.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Se achiziţionează materiale consumabile de la furnizori, în valoare de 5.000.000 lei, fără factură, aceasta urmând a fi primită în termenul legal de 3 zile (materialele au fost expediate în baza Avizului de expediţie):

- materiale consumabile achiziţionate = 5.000.000 lei
- TVA neexigibilă = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	408 – Furnizori - facturi nesosite	5.950.000
5.000.000	301 – Materiale consumabile			
950.000	4428 – TVAn			

- La primirea facturii se fac următoarele înregistrări:

5.950.000	408 – Furnizori - facturi nesosite	=	401 – Furnizori	5.950.000

Concomitent se înregistrează transformarea TVA neexigibilă (TVAn) în TVA exigibilă, respectiv TVA deductibilă (TVAd):

950.000	44426 – TVAd	=	4428 – TVAn	950.000

- Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor nefavorabile de curs valutar, în sumă de 700.000 lei, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar (31 decembrie):

Formula contabilă:

700.000	476 – Diferenţe de conversie - activ	=	408 – Furnizori - facturi nesosite	700.000

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor favorabile de curs valutar, în sumă de 700.000 lei, la închiderea exerciţiului financiar (31 decembrie):

Formula contabilă:

700.000	408 – Furnizori - facturi nesosite	=	477 – Diferenţe de conversie - pasiv	700.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a reluării în exerciţiul financiar următor a diferenţelor nefavorabile de curs valutar (reluarea diferenţelor de conversie):

Formula contabilă:

700.000	408 – Furnizori - facturi nesosite	=	476 – Diferenţe de conversie - activ	700.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu energia şi apa, evaluabile, pentru care nu s-au primit facturi de la furnizori, dar care pentru firmă reprezintă cheltuieli de producţie ce trebuie înregistrate:

- Cheltuieli cu energia şi apa = 5.000.000 lei
- TVAn = 19 % = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	605 – Cheltuieli cu energia şi apa	=	408 – Furnizori - facturi nesosite	5.000.000
950.000	4428 - TVAn			

IV.1.2.5. Reflectarea în contabilitate a avansurilor acordate de clienţi furnizorilor

În vederea asigurării continuităţii proceselor de producţie, comercializare etc., respectiv, pentru siguranţa aprovizionării cu anumite bunuri de care au nevoie, clienţii (firmele beneficiare) pot acorda furnizorilor anumite avansuri băneşti, urmând a se regla cu aceştia la livrarea bunurilor, prestarea serviciilor sau lucrărilor.

În asemenea situaţii se constituie practic o ***creanţă faţă de furnizor***, acesta devenind ***debitor***.

Aceeaşi situaţie se întâmplă şi în cazul ambalajelor care circulă pe principiul restituirii (sticle, borcane, navete, saci, butoaie etc.), ambalajele primite pe bază de factură (o dată cu mărfurile pe care le protejează), înregistrându-se ca o ***creanţă*** pe care firma client o poate recupera prin restituirea ambalajelor.

Reflectarea în contabilitate a creanţelor din avansurile acordate furnizorilor se realizează cu ajutorul contului ***409 – Furnizori – debitori***, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

Contul 409 – Furnizori – debitori:

- Ţine evidenţa avansurilor acordate furnizorilor pentru livrări de bunuri, executări de lucrări şi prestări de servicii;
- ***Conţinutul economic***:
 - cont de creanţe;
- ***Funcţia contabilă***:
 - cont de activ;
- ***Se debitează:***
 - cu valoarea avansurilor achitate în contul unor livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări (512, 531);
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar înregistrate la închiderea exerciţiului financiar aferente avansurilor în devize (477);
 - cu reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută existente la finele exerciţiului (476);

- cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate la furnizori (401);

- ***Se debitează:***
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în devize, acordate furnizorilor (665);
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în devize, acordate furnizorilor la închiderea exerciţiului (476);
 - cu valoarea avansurilor regularizate cu furnizorii la primirea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor (401);
 - cu reluarea diferenţelor favorabile de curs valutar, aferente avansurilor în devize, existente la finele exerciţiului (477);
 - cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire înapoiate furnizorilor, precum şi înregistrarea degradărilor de ambalaje (401, 608);
 - cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor, reţinute în stoc (381).

- ***Soldul final:***
 - sold debitor, reprezentând avansuri acordate furnizorilor, nedecontate, şi ambalajele primite de la furnizori, nerestituite.

Contul ***409 – Furnizori – debitori*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe persoane juridice cărora li s-au acordat avansuri şi, respectiv, de la care s-au primit ambalaje restituibile.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic acordă avansuri furnizorilor în următoarele condiţii:

- Avans acordat furnizorilor = 3.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{3.000.000 \times 19}{100}$ = 570.000 lei

Total avans (inclusiv TVAd) = 3.570.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	5121 – Conturi la bănci în lei	3.570.000
3.000.000	409 – Furnizori debitori			
570.000	4426 - TVAd			

- La primirea bunurilor, serviciilor sau lucrărilor executate, după înregistrarea datoriei totale faţă de furnizor, clientul va reţine din datoria totală sumele plătite anterior, ca avans, inclusiv TVAd aferentă:

Formula contabilă:

	%	=	409 – Furnizori - debitori	3.000.000
3.570.000	401 – Furnizori			
570.000	4426 – TVAd			

Exemplul 2. Un agent economic reflectă în contabilitate ambalajele restituibile primite o dată cu bunurile cumpărate de la furnizor în următoarele condiţii:

- Preţ de achiziţie a mărfurilor = 5.000.000 lei
- Ambalaje restituibile = 1.000.000 lei

Total = 6.000.000 lei

- $\text{TVAd} = 19\ \% = \dfrac{6.000.000 \times 19}{100} = 1.140.000$ lei

Total factură furnizor = 6.000.000 + 1.140.000 = 7.140.000 lei

> **Atenţie !** De regulă, pentru ambalajele restituibile nu se calculează TVAd, însă spre deosebire de exemplul dat în cazul substructurii de ambalaje, în cazul acestui exemplu, calculăm TVAd şi pentru ambalaje.

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	7.140.000
5.000.000	371 – Mărfuri			
1.000.000	409 – Furnizori - debitori (ambalaje)			
1.140.000	4426 - TVAd			

- Presupunând că la termenul convenit între părţi ambalajele se restituie în totalitate, se face următoarea înregistrare contabilă:

- Valoarea ambalajelor restituite = 1.000.000 lei
- $\text{TVAd} = 19\ \% = \dfrac{1.000.000 \times 19}{100} = 190.000$ lei

Formula contabilă:

1.190.000	% 401 – Furnizori	=	409 – Furnizori - debitori	1.000.000
190.000	4426 – TVAd			

- Dacă am presupune că firma nu mai procedează la restituirea ambalajelor către furnizor, datorită degradării acestora, se face următoarea înregistrare contabilă:

Formula contabilă:

1.000.000	608 – Cheltuieli privind ambalajele	=	409 – Furnizori - debitori	1.000.000

- Dacă am presupune că se procedează la reţinerea ambalajelor de către client pentru a le folosi în uz propriu, clientul va înregistra o creştere a stocului de ambalaje, în baza următoarei formule contabile:

1.000.000	381 – Ambalaje	=	409 – Furnizori - debitori	1.000.000

<u>Exemplul 3.</u> Se achiziţionează de la furnizori mărfuri împreună cu ambalaje de protecţie restituibile, în următoarele condiţii:

- Preţul de achiziţie a mărfurilor = 5.000.000 lei
- Ambalaje restituibile = 1.000.000 lei

Total = 6.000.000 lei

- TVAd = 19 % = $\frac{6.000.000 \times 19}{100}$ = 1.140.000 lei

Total factură furnizor = 7.140.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	7.140.000
5.000.000	371 – Mărfuri			
1.000.000	409 – Furnizori - debitori			
1.140.000	4426 – TVAd			

- Presupunem că firma procedează, ca şi în primul caz, la restituirea ambalajelor către furnizor, însă datorită unor degradări parţiale, acestea se restituie la o valoare mai mică decât cea plătită la achiziţionarea lor, astfel:
 - Valoarea de achiziţie a ambalajelor = 1.000.000 lei
 - Valoarea de restituire = 800.000 lei

Diferenţă = 1.000.000 - 800.000 = 200.000 lei

Într-o asemenea situaţie se fac următoarele înregistrări contabile:

- Reflectarea în contabilitate a restituirii ambalajelor la valoarea de 800.000 lei:
 - valoarea ambalajelor restituite = 800.000 lei
 - $TVAd = 19\% = \frac{800.000 \times 19}{100} = 152.000$ lei

Formula contabilă:

	%	=	409 – Furnizori - debitori	800.000
648.000	401 – Furnizori			
152.000	4426 – TVAd			

- Reflectarea în contabilitate a includerii pe cheltuieli a diferenţei dintre valoarea facturată de furnizor pentru ambalaje şi valoarea de restituire a ambalajelor:

Formula contabilă:

200.000	608 – Cheltuieli privind ambalajele	=	409 – Furnizori - debitori	200.000

Exemplul 4. Un agent economic acordă un avans furnizorilor de energie şi apă, în următoarele condiţii:

- Total factură furnizori de energie şi apă = 5.000.000 lei
- Avans acordat = 3.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{3.000.000 \times 19}{100}$ = 570.000 lei

Total = 3.570.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a acordării avansului pentru energie şi apă:

Formula contabilă:

	%	=	5121 – Conturi la bănci în lei	3.570.000
3.000.000	409 – Furnizori-debitori			
570.000	4426 – TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate la termenul scadent a facturii furnizorilor de energie şi apă:

- Cheltuieli cu energia şi apa = 5.000.000 lei
- TVAd = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total factură furnizori = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	605 – Cheltuieli privind energia şi apa			
950.000	4426 – TVAd			

c) Reflectarea în contabilitate a regularizării avansului acordat:

Formula contabilă:

	%	=	409 – Furnizori - debitori	3.000.000
3.570.000	401 – Furnizori			
570.000	4426 – TVAd			

d) Presupunem că furnizorul acceptă ca decontarea diferenţei de plată să se facă în baza unui Bilet la ordin, la o dată stabilită de părţi:

- Total datorie furnizori (inclusiv TVAd) = 5.950.000 lei
- Avans plătit furnizorului = 3.570.000 lei

Diferenţă de plată = 5.950.000 - 3.570.000 = 2.380.000 lei

Formula contabilă:

2.380.000	401 – Furnizori	=	403 – Efecte de plată	2.380.000

e) Reflectarea în contabilitate a decontării la scadenţă a Biletului la ordin:

Formula contabilă:

2.380.000	403 – Efecte de plătit	=	5121 – Conturi la bănci în lei	2.380.000

<u>Notă !</u> În practica comercială a cumpărărilor pe credit comercial prezintă importanţă analiza raportului dintre ***rata dobânzii*** şi ***scontul de decontare*** (în cazul taxei de scont), care se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$Rd = \frac{Rs \times 12}{L}$$

în care:

- Rd - rata dobânzii;
- Rs - rata scontului;
- 12 - reprezintă numărul de luni ale anului;
- L - numărul de luni la care s-a făcut decontarea în avans.

<u>EXEMPLU:</u>

- Rata scontului = 5 %
- Decontarea în avans a unui efect de comerţ (Bilet la ordin, cambie etc.) = 4 luni

Rezultă:

$$Rd = \frac{Rs \times 12}{4 \text{ luni}} = \frac{5 \times 12}{4} = 15\ \%$$

Din exemplul prezentat rezultă:

- Furnizorul şi-a procurat lichidităţi financiare la o rată actuală a dobânzii de 15 % (costul financiar al operaţiunii);
- Clientul a plasat lichidităţile de care dispune la o rată a dobânzii de 15 % (randamentul financiar al operaţiunii)

> **Atenţie !** Nu trebuie confundate sconturile financiare acordate de furnizori clienţilor, pentru plata în avans a bunurilor livrate, cu taxele de scont sau sconturile pe care le practică băncile comerciale (de scont), care primesc şi plătesc înainte de termenul scadent efectele comerciale prezentate de beneficiarii lor, pentru care se percepe taxa de scont.

Rezultă:

$$Sp = Vn - Ts$$

în care:

Sp - suma primită de un deţinător de efect comercial care l-a prezentat la o bancă de scont înainte de termenul de scadenţă;
Vn - valoarea nominală a titlului (efectului de comerţ);
Ts - taxa de scont (venitul băncii).

Exemplul 5. Un agent economic achiziţionează mărfuri în următoarele condiţii:

- Preţ de achiziţie = 5.000.000 lei
- Reduceri comerciale = 5 % = $\frac{5.000.000 \times 5}{100}$ = 250.000 lei

Valoarea netă comercială = 5.000.000 - 250.000 = 4.750.000 lei

- Reduceri financiare (sconturi) = 2 % = $\frac{4.750.000 \times 2}{100}$ = 95.000 lei

Valoarea netă financiară = 4.750.000 - 95.000 = 4.655.000 lei

- TVAd = 19 % = $\frac{4.655.000 \times 19}{100}$ = 884.450 lei

Total factură furnizor = 4.655.000 + 884.450 = 5.539.450 lei

- Acont plătit furnizorului de mărfuri = 1.000.000 lei

Valoarea netă de plată = 5.539.450 - 1.000.000 = 4.539.450 lei

Notă ! Acontul include şi TVAd, în procent de 19%.

Pentru a determina care este ponderea TVAd în acont, ne folosim de formula sutei mărite:

$$\text{Acont fără TVAd} = \frac{\text{Acont plătit} \times 100}{100 + 19} = \frac{1.000.000 \times 100}{119} = 840.336 \text{ lei}$$

Rezultă:

TVAd = Acont plătit - Acont fără TVAd = 1.000.000 - 840.336 = 159.664 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a avansului plătit furnizorului:

Formula contabilă:

	%	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.000.000
840.336	409 – Furnizori - debitori energia şi apa			
159.664	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a înregistrării facturii furnizorului de mărfuri:

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	5.539.450
4.655.000	371 – Mărfuri			
884.450	4426 – TVAd			

c) Reflectarea în contabilitate a decontării facturii furnizorului:

Formula contabilă:

5.539.450	401 – Furnizori	=	%	
			409 – Furnizori – debitori	840.336
			4426 – TVAd	159.665
			767 – Venituri din sconturi obținute	95.000
			5121 – Conturi la bănci în lei	4.444.450

IV.2. Contabilitatea operațiunilor privind vânzările de bunuri, prestări de servicii și execuții de lucrări pe credit

Drepturile pe care agenții economici le au față de terți ca urmare a livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări sunt cunoscute în contabilitate sub denumirea de ***creanțe***.

Creanțele unității patrimoniale se înregistrează în contabilitate la ***valoarea lor nominală***, care include în prețul sau tariful negociat, inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Contabilitatea decontărilor cu clienții și a operațiilor contabile asimilate este deosebit de complexă și tocmai de aceea considerăm că este necesară o clasificare a creanțelor după următoarele criterii importante, respectiv:

- După modalitatea lichidării creanțelor:
 - creanțe din vânzări pe credit comercial;
 - creanțe din vânzări pe credit cambial (efecte de comerț).
- După scadența creanțelor:
 - creanțe cu termen de încasare menționat în documentul de livrare (***creanțe exigibile***);
 - creanțe al căror termen de încasare se precizează ulterior (creanțe neexigibile).
- După certitudinea încasării lor:
 - creanțe certe;
 - creanțe incerte (litigioase).
- După natura lor internă sau externă, distingem:
 - creanțe interne (exprimate în lei);
 - creanțe externe (exprimate în devize).

Creanțele în devize se înregistrează în contabilitate în lei, la cursul valutar de schimb în vigoare la data efectuării operațiunilor.

Diferența de curs valutar între data înregistrării creanțelor în devize și data încasării lor se înregistrează ca venituri sau cheltuieli, după caz.

De regulă, în contabilitatea analitică clienţii (exprimând creanţele unităţii patrimoniale) se grupează în clienţi interni şi externi, iar în cadrul acestora, pe termen de încasare, respectiv:

- termen scurt (sub 1 an);
- termen mediu (între 1 şi 5 ani);
- termen lung (peste 5 ani).

De asemenea, mai trebuie menţionat faptul că, în cazul creanţelor în devize, la sfârşitul exerciţiului financiar se vor înregistra diferenţele de curs valutar dintre valoarea de la data constituirii creanţelor şi valoarea acestora la cursul valutar al ultimei zile a exerciţiului financiar (31 decembrie), diferenţele de curs valutar fiind înregistrate astfel:

- ***Diferenţele nefavorabile de curs valutar*** pe ansamblul operaţiunilor efectuate de agentul economic se înregistrează în contul ***476 – Diferenţe de conversie – activ;***
- ***Diferenţele de curs valutar favorabile*** pe ansamblul operaţiunilor efectuate de agentul economic se înregistrează în contul ***477 – Diferenţe de conversie – pasiv.***

La începutul exerciţiului financiar următor înregistrările contabile din cele două conturi se anulează (se reiau) prin stornare.

Reflectarea în contabilitate a creanţelor din vânzări de bunuri şi servicii se realizează cu ajutorul conturilor din grupa ***41 – Clienţi şi conturi asimilate***, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- ***41 – Clienţi şi conturi asimilate***
 - 411 – Clienţi
 - 413 – Efecte de primit
 - 416 – Clienţi incerţi
 - 418 – Clienţi – facturi de întocmit
 - 419 – Clienţi – creditori

> **Atenţie !** Primele 4 conturi (411 – 418) ţin evidenţa creanţelor în funcţie de natura creditelor acordate şi de exigibilitatea acestora, iar contul ***419 – Clienţi – creditori*** este un cont de datorii faţă de clienţi (cont de pasiv).

IV.2.1. Contabilitatea creanţelor din vânzări de bunuri, prestări de servicii şi execuţii de lucrări pe credit comercial

Reflectarea în contabilitate a vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii şi execuţiilor de lucrări pe credit comercial se realizează cu ajutorul ***contului 411 – Clienţi***, cont sintetic de gradul I, care se debitează cu preţul negociat al bunurilor, serviciilor şi lucrărilor executate, inclusiv cheltuielile efectuate ce se facturează clienţilor, cum ar fi cheltuieli de transport, manipulare etc.

Contul 411 - Clienţi:

- Ţine evidenţa decontărilor cu clienţii interni şi externi pentru bunurile vândute, lucrările executate şi serviciile prestate, pe bază de facturi;
- ***Conţinutul economic***:
 - cont de creanţe;

- ***Funcţia contabilă*:**
 - cont de activ;
- ***Se debitează*:**
 - cu valoarea la preţ de vânzare a mărfurilor, produselor, semifabricate etc. livrate, lucrărilor efectuate şi serviciilor prestate, precum şi cu taxa pe valoarea adăugată aferentă (701 – 708, 4427 , 4428);
 - cu valoarea bunurilor livrate sau serviciilor prestate evidenţiate anterior în contul ***418 – Clienţi – facturi de întocmit*** (418);
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar aferente creanţelor exprimate în devize, la închiderea exerciţiului financiar (477);
 - cu reluarea (anularea) diferenţelor de curs valutar nefavorabile aferente clienţilor, exprimate în devize, la închiderea exerciţiului financiar (476);
 - cu valoarea creanţelor reactivate (754);
 - cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienţilor (419);
- ***Se creditează*:**
 - cu sumele încasate de la clienţi în conturile de disponibilităţi bancare sau în numerar (512, 531);
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în devize, la închiderea exerciţiului (476);
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor exprimate în devize (665);
 - cu valoarea cecurilor şi efectelor comerciale acceptate (511, 413);
 - cu valoarea sconturilor acordate clienţilor incerţi, dubioşi, rău platnici sau aflaţi în litigiu (416);
 - cu reluarea (anularea) diferenţelor favorabile de curs valutar aferente creanţelor în devize existente la închiderea exerciţiului (477);
 - cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienţi (419);
 - cu decontarea avansurilor încasate de la clienţi (419);
- ***Sold final*:**
 - sold debitor, reprezentând sumele datorate de clienţi.

Contul ***411 – Clienţi*** se poate dezvolta în conturi analitice, deschis pe clienţi şi chiar pe facturi.

De regulă, stingerea creanţelor faţă de clienţi se realizează prin încasarea contravalorii creanţelor, pe baza decontărilor bancare, în numerar sau prin efecte comerciale, însă, în unele cazuri, stingerea creanţelor poate avea loc prin ***prescripţie*** (depăşirea termenului de încasare legală) sau ca urmare a unor sentinţe judecătoreşti în cazul clienţilor litigioşi sau incerţi.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic producător realizează şi vinde produse finite, pe credit comercial, cu încasare pe bază de ordin de plată, în următoarele condiţii:

- Produse finite obţinute din producţia proprie = 5.000.000 lei
- Produse finite vândute pe credit comercial, la preţ negociat = 7.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a recepţiei produselor finite obţinute din procesul de producţie:

Formula contabilă:

5.000.000	345 – Produse finite	=	711 – Venituri din producţia stocată	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vânzării produselor finite către terţi, la preţ negociat:

- Preţ de vânzare (livrare) = 7.000.000 lei
- TVAc = 19 % = $\frac{7.000.000 \times 19}{100}$ = 1.330.000 lei

Total factură de vânzare = 8.330.000 lei

Formula contabilă:

8.330.000	411 – Clienţi	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	7.000.000
			4427 – TVAc	1.330.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării contravalorii produselor finite livrate:

Formula contabilă:

8.330.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	8.330.000

d) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu produsele finite vândute (descărcarea gestiunii se face la preţul de producţie):

- Preţ de producţie = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	711 – Venituri din producţia stocată	=	345 – Produse finite	5.000.000

Notă ! În acelaşi mod se fac înregistrările şi la celelalte categorii de stocuri (semifabricate, mărfuri, ambalaje etc.) prin folosirea conturilor de stocuri şi de venituri corespunzătoare.

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a unor diferenţe favorabile de curs valutar, la închiderea exerciţiului financiar, în sumă de 2.000.000 lei.

Formula contabilă:

2.000.000	411 – Clienţi	=	477 – Diferenţe de conversie - pasiv	2.000.000

- Reflectarea în contabilitate a reluării (anulării) diferenţelor favorabile de curs valutar în exerciţiul financiar următor:

Formula contabilă:

2.000.000	477 – Diferenţe de conversie - pasiv	=	411 – Clienţi	2.000.000

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor nefavorabile de curs valutar, înregistrate la încheierea exerciţiului financiar, în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	476 – Diferenţe de conversie - activ	=	411 – Clienţi	3.000.000

- Reflectarea în contabilitate a reluării (anulării) diferenţelor nefavorabile de curs valutar, în exerciţiul financiar următor:

Formula contabilă:

3.000.000	411 – Clienţi	=	476 – Diferenţe de conversie - activ	3.000.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a unor creanţe reactivate, în sumă de 1.000.000 lei.

> **Atenţie !** Prin ***creanţe reactivate*** înţelegem acele creanţe ale firmei care, din diverse motive, deveniseră incerte, fiind trecute pe cheltuieli şi care redevin solvabile (se pot încasa).

Formula contabilă:

1.000.000	411 – Clienţi	=	754 – Venituri din creanţe reactivate	1.000.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a valorii ambalajelor care circulă în sistem de restituire (4.000.000 lei), facturate clienţilor:

Formula contabilă:

4.000.000	411 – Clienţi	=	419 – Clienţi creditori	4.000.000

- Reflectarea în contabilitate a valorii ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienţi:

Formula contabilă:

4.000.000	419 – Clienţi creditori	=	411 – Clienţi	4.000.000

Exemplul 6. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor exprimate în devize, în sumă de 6.000.000 lei:

Formula contabilă:

6.000.000	665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	411 – Clienţi	6.000.000

Exemplul 7. Reflectarea în contabilitate a sconturilor acordate clienţilor, în sumă de 3.000.000 lei, cu ocazia încasării clienţilor:

Formula contabilă:

3.000.000	667 – Cheltuieli privind sconturile acordate	=	411 – Clienţi	3.000.000

Exemplul 8. Reflectarea în contabilitate a decontării avansurilor primite de la clienţi, în sumă de 8.000.000 lei:

Formula contabilă:

8.000.000	419 – Clienţi creditori	=	411 – Clienţi	8.000.000

Exemplul 9. Reflectarea în contabilitate a vânzărilor de mărfuri, pe credit comercial, cu factură, cu decontarea prin efecte comerciale, astfel:

- Mărfuri livrate = 3.000.000 lei
- TVAc = 19 % = $\frac{3.000.000 \times 19}{100}$ = 570.000 lei

Total factură de vânzare = 3.570.000 lei

Această operaţie se reflectă în contabilitate astfel:

a) Reflectarea în contabilitate a vânzărilor mărfurilor:

Formula contabilă:

3.570.000	411 – Clienţi	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	3.000.000
			4427 – TVAc	570.000

b) Reflectarea în contabilitate a acceptării la plată a efectelor comerciale de încasat (cambii, bilete la ordin etc.):

Formula contabilă:

3.570.000	413 – Efecte de primit	=	411 – Clienţi	3.570.000

c) Reflectarea în contabilitate a remiterii către Banca comercială, spre încasare, a efectelor comerciale:

Formula contabilă:

3.570.000	5113 – Efecte de încasat	=	413 – Efecte de primit	3.570.000

d) Reflectarea în contabilitate a încasării prin bancă a efectelor comerciale remise:

Formula contabilă:

3.570.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	5113 – Efecte de încasat	3.570.000

Exemplul 10. **Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor de asigurare şi de transport pe parcurs extern, în sumă de 5.000.000 lei:**

Formula contabilă:

5.000.000	411 – Clienţi	=	708 – Venituri din activităţi diverse	5.000.000

Exemplul 11. **Reflectarea în contabilitate a comisionului de 2.000.000 lei, cuvenit firmei de comerţ exterior, la facturarea mărfurilor exportate în comision:**

Formula contabilă:

2.000.000	411 – Clienţi	=	704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	2.000.000

Exemplul 12. **Reflectarea în contabilitate a dobânzilor de încasat, în sumă de 7.000.000 lei, pentru mărfurile exportate pe credit comercial:**

Formula contabilă:

7.000.000	411 – Clienţi	=	766 – Venituri din dobânzi	7.000.000

Exemplul 13. Reflectarea în contabilitate a comisionului cuvenit firmei intermediare, în următoarele condiţii:

- Comision = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 950.000 lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	411 – Clienţi	=	%	
			704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

Exemplul 14. Reflectarea în contabilitate a încasării unei creanţe externe, în sumă de 5.000.000 lei, în care este inclus şi comisionul cuvenit firmei intermediare, reprezentând 3 % din valoarea creanţei:

- Valoarea creanţei de încasat = 5.000.000 lei
- Comision cuvenit firmei intermediare = 3 % = $\frac{5.000.000 \times 3}{100}$ = 150.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	411 – Clienţi	5.000.000
4.850.000	5121 – Conturi la bănci în lei			
150.000	622 – Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile			

Exemplul 15. Reflectarea în contabilitate a unor penalizări pretinse de furnizori, în procent de 5 % din valoarea creanţei de încasat de 10.000.000 lei, conform clauzelor prevăzute în contract:

- Valoarea creanței de încasat = 10.000.000 lei

- Penalizări de întârziere a plății = 2 % = $\frac{10.000.000 \times 2}{100}$ = 200.000 lei

Total = 10.200.000 lei

Formula contabilă:

10.200.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	%		
			411 – Clienți	10.000.000	
			7711 – Venituri din despăgubiri și penalități	200.000	

Exemplul 16. Reflectarea în contabilitate a situațiilor în care se înregistrează diferențe favorabile de curs valutar, la creanțele de încasat de la furnizorii externi, astfel:

- Total creanță externă = 1.000 $
- Curs valutar la data facturării = 20.000 lei/$
- Curs valutar la data încasării = 25.000 lei/$

Rezultă:

- Creanța de încasat la data plății = 1.000 $ x 25.000 lei/$ = 25.000.000 lei
- Creanța de încasat la data facturării = 1.000 $ x 20.000 lei/$ = 20.000.000 lei

Diferențe favorabile de curs valutar = 25.000.000 - 20.000.000 = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

25.000.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	%		
			411 – Clienți	20.000.000	
			765 – Venituri din diferențe de curs valutar	200.000	

Exemplul 17. Reflectarea în contabilitate a situațiilor în care se înregistrează diferențe nefavorabile de curs valutar la încasarea creanțelor externe, astfel:

- Creanță externă = 1.000 $
- Curs valutar la data facturării = 20.000 lei/$
- Curs valutar la data plății = 19.000 lei/$

Rezultă:

- Creanţa la data facturării = 1.000 $ x 20.000 lei/$
- Creanţa la data facturării = 1.000 $ x 20.000 lei/$ = 20.000.000 lei
- Creanţa la data încasării = 1.000 $ x 19.000 lei/$ = 19.000.000 lei

Diferenţe nefavorabile de curs valutar = 20.000.000 - 19.000.000 = 1.000.00 lei

Formula contabilă:

	%	=	411 – Clienţi	20.000.000
19.000.000	5124 – Conturi la bănci în devize			
1.000.000	665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar			

IV.2.2. Contabilitatea creanţelor din vânzări de bunuri, prestări de servicii şi execuţii de lucrări, pe credit cambial (efecte de comerţ)

Operaţiunile privind vânzările – cumpărările de bunuri, executările de lucrări şi prestaţiile de servicii, pe baza înţelegerii dintre furnizori şi clienţi se pot realiza pe ***credit – cambial***, respectiv încasarea contravalorii bunurilor livrate, serviciilor prestate şi lucrărilor efectuate să aibă loc la o dată ulterioară, pentru care furnizorul acceptă bilete la ordin (efecte comerciale) emise de clienţi.

Efectele comerciale scontate, neajunse la scadenţă, se înregistrează într-un cont în afara bilanţului şi se menţionează în anexa la bilanţ.

Reamintim totodată, că efectele de comerţ trebuie să îndeplinească condiţiile de formă şi de fond prevăzute de reglementările în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi anulată sau contestată.

Reflectarea în contabilitate a creanţelor din vânzări, prestări de servicii şi execuţii de lucrări pe credit cambial se realizează cu ajutorul contului ***413 – Efecte de primit***, cont sintetic de gradul I:

Contul 413 – Efecte de primit:

- Ţine evidenţa drepturilor de creanţă stabilite pe bază de efecte comerciale;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de creanţe;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de activ;
- ***Se debitează:***
 - cu sumele datorate de clienţi reprezentând valoarea efectelor comerciale acceptate (411);

- cu diferenţele favorabile de curs valutar, aferente creanţelor datorate de clienţii externi, a căror decontare se face pe bază de efecte comerciale, la închiderea exerciţiului financiar (477);
- cu reluarea (anularea) diferenţelor de curs valutar nefavorabile, aferente creanţelor din conturile de clienţi, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar (476);

▪ ***Se creditează:***
- cu efectele comerciale primite de la clienţi (511);
- cu reluarea (anularea) diferenţelor favorabile de curs valutar, aferente creanţelor în devize, a căror decontare se face pe bază de efecte comerciale (477);
- cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, la lichidarea efectelor de primit în devize (665);
- cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente creanţelor datorate de clienţii externi, a căror decontare se face pe bază de efecte comerciale, la închiderea exerciţiului financiar (476);
- cu sumele încasate de la clienţi prin conturile curente (512);

▪ ***Soldul final:***
- sold debitor, reprezentând valoarea efectelor comerciale de primit.

Contul ***413 – Efecte de primit*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de clienţi şi efecte de primit.

> **Atenţie !** În contul ***413 – Efecte de primit*** se înregistrează doar acceptul de principiu pentru stingerea unei creanţe prin efecte comerciale, şi nu stingerea efectivă a creanţei respective.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic vinde produse finite, cu decontare prin efecte comerciale, în următoarele condiţii:

▪ Vânzări de produse finite = 6.000.000 lei

▪ $TVAc = 19\ \% = \dfrac{6.000.000 \times 19}{100} = 1.140.000$ lei

Total factură de vânzare = 7.140.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate pe bază de factură a produselor finite vândute:

Formula contabilă:

7.140.000	411 – Clienţi	=	%	
			702 – Venituri din vânzarea semifabricatelor	6.000.000
			4427 – TVAc	1.140.000

b) Reflectarea în contabilitate a acceptării la plată a efectelor comerciale de încasat:

Formula contabilă:

7.140.000	413 – Efecte de primit	=	411 – Clienţi	7.140.000

c) Reflectarea în contabilitate a remiterii către o Bancă comercială a efectelor comerciale pentru a fi încasate:

Formula contabilă:

7.140.000	5113 – Efecte de încasat	=	413 – Efecte de primit	7.140.000

d) Reflectarea în contabilitate a încasării prin Banca comercială a efectelor comerciale:

Formula contabilă:

7.140.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	5113 – Efecte de încasat	7.140.000

e) Dacă am presupune că furnizorul doreşte să deconteze efectele comerciale ***înainte de scadenţă*** , el se poate prezenta la o ***Bancă de scont***, care plăteşte valoarea efectelor de comerţ, din care reţine ***taxa scontului***, reprezentând un anumit procent din suma decontată şi care se constituie în venit al băncii.

În cazul exemplului nostru, presupunem că beneficiarul efectelor comerciale nu mai aşteaptă să încaseze la termen, prin bancă, efectele comerciale, ci se prezintă la o ***Bancă de scont*** , care scontează (plăteşte) efectele, reţinând o taxă de 5 % din valoarea acestora:

- Efecte comerciale scontate = 7.140.000 lei
- Taxa scontului (comisionul băncii) = 5% = $\frac{7.140.000 \times 5}{100}$ = 357.000 lei

Efecte remise spre scontare = 7.140.000 - 357.000 = 6.783.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	413 – Efecte de primit	7.140.000
6.783.000	5114 – Efecte remise spre scontare			
357.000	667 – Cheltuieli privind sconturile acordate			

f) Dacă am presupune că efectele comerciale de primit se încasează direct în numerar, la casieria unităţii patrimoniale, se face următoarea înregistrare contabilă:

Formula contabilă:

7.140.000	5311 – Casa în lei	=	413 – Efecte de primit	7.140.000

g) Dacă am presupune ca efectele comerciale de primit se încasează direct în contul unităţii patrimoniale, se face următoarea înregistrare contabilă:

Formula contabilă:

7.140.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	413 – Efecte de primit	7.140.000

IV.2.3. Contabilitatea creanţelor din vânzări de bunuri, prestări de servicii şi execuţii de lucrări neîncasate la termen

În conformitate cu Legea contabilităţii şi a regulamentului de aplicare a acesteia, creanţele incerte se înregistrează distinct în contabilitate.

Atenţie ! Prin *creanţe incerte* se înţeleg acele creanţe care nu prezintă siguranţa că vor fi încasate, clienţii rău platnici, dubioşi sau aflaţi în litigiu.

Reflectarea în contabilitate a creanţelor incerte se realizează cu ajutorul contului ***416 – Clienţi incerţi***, cont sintetic de gradul I.

Contul - 416 – Clienţi incerţi:

- Ţine evidenţa clienţilor incerţi, rău platnici, dubioşi sau aflaţi în litigiu ;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de creanţe;

- ***Funcţia contabilă***:
 - cont de activ;
- ***Se debitează:***
 - cu reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar aferente clienţilor incerţi, la închiderea exerciţiului financiar (476);
 - cu valoarea bunurilor livrate, prestaţiilor efectuate sau lucrărilor executate clienţilor care se dovedesc rău platnici, dubioşi, incerţi sau în litigiu (411);
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar aferente clienţilor incerţi sau în litigiu, la închiderea exerciţiului financiar (477);
- ***Se creditează***:
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente clienţilor incerţi sau în litigiu (665);
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente clienţilor incerţi, la închiderea exerciţiului financiar (476);
 - cu sumele încasate în conturile de disponibilităţi sau în numerar de la clienţi incerţi sau în litigiu (512 , 531);
 - cu reluarea diferenţelor favorabile de curs valutar, aferente creanţelor datorate de clienţii incerţi sau în litigiu, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar (477);
 - cu sumele trecute pe pierderi, cu prilejul scăderii din evidenţă a clienţilor incerţi sau în litigiu, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă (4427, 654);
- ***Soldul final***:
 - sold debitor, reprezentând sumele datorate de clienţii incerţi sau în litigiu.

Contul ***416 – Clienţi incerţi*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe clienţi incerţi.

De regulă, clienţii devin incerţi atunci când creanţele nu se încasează la termenul fixat prin contracte sau când nu există o certitudine în încasarea creanţelor.

De asemenea, clienţii sunt litigioşi în situaţia când pentru recuperarea creanţelor s-a apelat la organele de justiţie.

> ***Atenţie !*** Conform H.G. nr. 335/1995, concomitent cu constatarea stării de incertitudine privind încasarea creanţelor se procedează la ***constituirea de provizioane*** pentru deprecierea creanţelor.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic prezintă creanţe neîncasate la termen în sumă de 3.000.000 lei.

În această situaţie creanţele neîncasate la termen se trec în categoria clienţilor incerţi, iar agentul economic este obligat să constituie un provizion pentru deprecierea creanţelor.

În exerciţiul financiar următor se încasează suma de 1.000.000 lei din creanţele incerte.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate la sfârşitul exerciţiului financiar (31 decembrie) a virării creanţelor din contul ***411 – Clienţi*** în contul ***416 – Clienţi incerţi.***

Formula contabilă:

3.000.000	416 – Clienţi incerţi	=	411 – Clienţi	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a constituirii provizionului pentru deprecierea creanţelor:

Formula contabilă:

3.000.000	6812 – Cheltuieli de exploatare privind provizioane pt. riscuri şi cheltuieli	=	491 – Provizioane pt. deprecierea creanţelor – clienţi	3.000.000

a) Reflectarea în contabilitate a încasării în exerciţiul financiar următor a 1.000.000 lei din creanţele incerte:

Formula contabilă:

1.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	416 – Clienţi incerţi	1.000.000

<u>Notă !</u> O parte din specialişti consideră că atunci când se încasează sume de la clienţii incerţi ar trebui făcute două înregistrări, respectiv:

- trecerea clienţilor incerţi în categoria clienţilor solvabili:

Formula contabilă:

1.000.000	411 – Clienţi	=	416 – Clienţi incerţi	1.000.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării creanţei:

Formula contabilă:

1.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	1.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a diminuării provizionului constituit cu suma de 1.000.000 lei, prin trecerea acesteia la venituri:

Formula contabilă:

1.000.000	431 – Provizioane pt. deprecierea creanţelor – clienţi	=	7812 – Venituri din provizioane pt. riscuri şi cheltuieli	1.000.000

> **<u>Atenţie !</u>** O parte din autori consideră că pentru reflectarea cheltuielilor şi a veniturilor privind provizioanele pentru deprecierea creanţelor ar trebui utilizate conturile:
> - 6814 – Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante
> - 7814 – Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

c) Reflectarea în contabilitate a creanţelor incerte devenite irecuperabile, pe baza unei hotărâri judecătoreşti:

- creanţă incertă irecuperabilă – total = 2.000.000 lei
- creanţă incertă irecuperabilă, exclusiv TVAc = $\frac{2.000.000}{100 + 19} \times 100 =$

$$= \frac{2.000.000}{119} \times 100 = 1.680.672 \text{ lei}$$

- TVAc = 2.000.000 - 1.680.672 = 319.328 lei

Formula contabilă:

	%	=	416 – Clienţi incerţi	2.000.000
1.680.672	654 – Pierderi din creanţe			
319.328	4427 – TVAc			

sau:

1.680.672	654 – Pierderi din creanţe	=	%	
			416 – Creanţe incerte	1.680.672
			4427 – TVAc	319328

d) În cazul în care nu există o hotărâre judecătorească prin care clientul a fost declarat insolvabil, întreaga creanţă, inclusiv TVAc se trec pe pierderi (cheltuieli):

Formula contabilă:

2.000.000	654 – Pierderi din creanţe	=	416 – Creanţe incerte	2.000.000

Notă ! Creanţele scoase din activ se înregistrează în contul în afara bilanţului ***8034 – Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare***, până la împlinirea termenului de prescriere.

e) În cazul în care apare posibilitatea de recuperare a creanţelor, aceasta se înregistrează în contabilitate ca un ***venit din creanţe reactivate***:

Formula contabilă:

2.000.000	411 – Clienţi	=	754 – Venituri din creanţe reactivate	2.000.000

f) Dacă la scoaterea din activ a creanţei, aceasta a fost diminuată cu TVAc, cu ocazia reactivării creanţei este necesar să fie reluat şi TVAc:

Formula contabilă:

	411 – Clienţi	=	%	
			754 – Venituri din creanţe reactivate	1.680.672
			4427 – TVAc	319.328

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor favorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	477 – Diferenţe de conversie - pasiv	=	416 – Clienţi incerţi	5.000.000

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor nefavorabile de curs valutar aferente clienţilor incerţi în sumă de 3.000.000 lei:

Formula contabilă:

3.000.000	665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	416 – Clienţi incerţi	3.000.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor nefavorabile de curs valutar, la închiderea exerciţiului financiar, în sumă de 8.000.000 lei:

Formula contabilă:

8.000.000	476 – Diferenţe de conversie - activ	=	416 – Clienţi incerţi	8.000.000

- Reflectarea în contabilitate a reluării (anulării) diferenţelor de curs valutar la începutul exerciţiului financiar următor:

Formula contabilă:

8.000.000	416 – Clienţi incerţi	=	476 – Diferenţe de conversie - activ	8.000.000

IV.2.4. Contabilitatea creanţelor neexigibile

Pentru o serie de livrări de bunuri, prestări de servicii sau execuţii de lucrări, cum ar fi serviciile telefonice, livrările de energie, apă sau execuţii de lucrări cu termen lung de furnizare, data livrării este anterioară întocmirii facturii şi în această situaţie ***creanţele sunt neexigibile*** la data livrării, ele urmând a deveni ***exigibile*** la data întocmirii şi transmiterii facturii la client.

Reflectarea în contabilitate a creanţelor neexigibile se realizează cu ajutorul contului ***418 – Clienţi – facturi de întocmit*** , cont sintetic de gradul I.

Contul 418 – Clienţi – facturi de întocmit:

- Ţine evidenţa livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executările de lucrări, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu s-au întocmit facturi ;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de creanţe;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de activ;
- ***Se debitează:***
 - cu reluarea (anularea) diferenţelor nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în devize, pentru care nu s-au întocmit facturi la închiderea exerciţiului financiar (476);
 - cu valoarea livrărilor de bunuri, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate către clienţi, aferente exerciţiului în curs pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv TVA (4428, 701 - 708);
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar, aferente creanţelor în devize, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar pentru care nu s-au întocmit facturi (477);
- ***Se creditează:***
 - cu valoarea facturilor întocmite către clienţi (411);
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente clienţilor - facturi de întocmit (665);
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente creanţelor în devize, nefacturate la închiderea exerciţiului financiar (476);
 - cu reluarea diferenţelor favorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar (477);
- ***Soldul final:***
 - sold debitor, reprezentând valoarea bunurilor livrate; a serviciilor prestate sau a lucrărilor executate, pentru care nu s-au întocmit facturi.

Contul ***418 – Clienţi – facturi de întocmit*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe clienţi , bunuri livrate, servicii prestate sau lucrări executate.

> <u>Atenţie !</u> În toate situaţiile când creanţa este neexigibilă şi TVA este neexigibilă.

<u>EXEMPLE:</u>

<u>Exemplul 1.</u> O firmă de comerţ angro vinde mărfuri unui client, în valoare de 5.000.000 lei, pe bază de aviz de expediţie, urmând ca factura să fie întocmită la o dată ulterioară (maximum 3 zile).

Reflectarea în contabilitate a unei asemenea operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a expedierii mărfurilor pe baza avizului de expediţie:

- valoarea mărfurilor livrate = 5.000.000 lei

- TVA neexigibilă (TVAn) = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total aviz = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	418 – Clienţi - facturi de întocmit	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000.000
			4428 – TVAn	950.000

b) Reflectarea în contabilitate a întocmirii şi transmiterii către client a facturii, la o dată ulterioară:

Formula contabilă:

5.950.000	411 – Clienţi	=	418 – Clienţi – facturi de întocmit	5.950.000

- Concomitent se face înregistrarea contabilă prin care se reflectă transformarea TVA neexigibilă (TVAn) în TVA exigibilă (TVAc):

Formula contabilă:

950.000	4428 – TVAn	=	4427 – TVAc	950.000

__*Exemplul 2.*__ Reflectarea în contabilitate a reluării (anulării) diferenţelor nefavorabile de curs valutar, aferente creanţelor în devize, în sumă de 2.000.000 lei, pentru care nu s-au întocmit facturi la închiderea exerciţiului precedent:

Formula contabilă:

2.000.000	418 – Clienţi - facturi de întocmit	=	476 – Diferenţe de conversie - activ	2.000.000

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a unor diferențe nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor în devize, în sumă de 2.000.000 lei, la închiderea exercițiului financiar:

Formula contabilă:

2.000.000	476 – Diferențe de conversie - activ	=	418 – Clienți - facturi de întocmit	2.000.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a diferențelor favorabile de curs valutar, în sumă de 3.000.000 lei, la închiderea exercițiului financiar:

Formula contabilă:

3.000.000	418 – Clienți - facturi de întocmit	=	477 – Diferențe de conversie - pasiv	3.000.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a reluării (anulării) diferențelor favorabile de curs valutar, în sumă de 3.000.000 lei, înregistrate la închiderea exercițiului financiar precedent:

Formula contabilă:

3.000.000	477 – Diferențe de conversie - pasiv	=	418 – Clienți - facturi de întocmit	3.000.000

Exemplul 6. Reflectarea în contabilitate a unor diferențe nefavorabile de curs valutar, în sumă de 1.000.000 lei:

Formula contabilă:

1.000.000	477 – Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	418 – Clienți - facturi de întocmit	1.000.000

IV.2.5. Contabilitatea avansurilor primite și a ambalajelor restituibile facturate de furnizori (clienți – creditori)

Grupa de conturi *41 – Clienți* și conturi asimilate cuprinde pe lângă conturile de creanțe menționate anterior (411, 413, 416, 418) și un cont de ***datorii față de clienți***, contul *419 –*

Clienţi – creditori, care în principiu reflectă două categorii importante de operaţii economice, respectiv:

- Avansurile băneşti primite de furnizori de la clienţi, în vederea unor livrări de bunuri, prestări de servicii şi execuţii de lucrări viitoare;
- Ambalajele restituibile facturate de furnizori o dată cu bunurile livrate, care îmbracă forma ***ambalajelor consignate***.

În ambele situaţii, pe măsura livrărilor efectuate către clienţi sau a restituirii ambalajelor se procedează la regularizarea avansurilor primite, respectiv micşorarea creanţelor cu valoarea ambalajelor restituite.

Contul 419 – Clienţi – creditori:

- Ţine evidenţa clienţilor – creditori, reprezentând avansurile încasate de la clienţi;
- ***Conţinutul economic***:
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă***:
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează***:
 - cu sumele încasate de la clienţi reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări (512, 531);
 - cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienţilor (411);
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor în devize primite de la clienţi, la închiderea exerciţiului financiar (476);
 - cu reluarea (anularea) diferenţelor favorabile de curs valutar, aferente avansurilor primite de la clienţi în devize, înregistrate la închiderea exerciţiului precedent (477).
- ***Se debitează***:
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar, aferente avansurilor în devize primite de la clienţi (765);
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar, aferente datoriilor în devize către clienţi, constatate la închiderea exerciţiului financiar (477);
 - cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienţi (411);
 - cu decontarea avansurilor încasate de la clienţi (411);
 - cu reluarea (anularea) diferenţelor nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor în devize, primite de la clienţi, la închiderea exerciţiului precedent (476);
 - cu valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienţi (708).
- ***Soldul final***:
 - sold creditor, reprezentând sumele datorate clienţilor, respectiv cărora li s-au facturat ambalaje restituibile;

Contul ***419 – Clienţi – creditori*** se poate dezvolta în conturi analitice pe clienţi de la care s-au primit avansuri sau cărora li s-au facturat ambalaje restituibile.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic livrează mărfuri protejate de ambalaje restituibile, în următoarele condiţii:

- Valoarea mărfurilor livrate = 5.000.000 lei
- Valoarea ambalajelor restituibile = 1.000.000 lei

Total mărfuri + ambalaje = 6.000.000 lei

- TVAc = 19 % = $\frac{6.000.000 \times 19}{100}$ = 1.140.000 lei

Total factură de vânzare = 7.140.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a livrărilor mărfurilor însoţite de ambalaje restituibile:

Formula contabilă:

7.140.000	411 – Clienţi	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000.000
			419 – Clienţi – creditori	1.000.000
			4427 – TVAc	1.140.000

b) Reflectarea în contabilitate a ambalajelor restituite de client:

- valoarea ambalajelor restituite = 1.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 190.00 lei

Formula contabilă:

1.000.000	419 – Clienţi - creditori	=	%	
			411 – Clienţi	1.190.000
			4427 – TVAc	190.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării diferenţei din factura de livrare a mărfurilor:

- Valoarea mărfurilor livrate = 5.000.000 lei

$$\text{TVAc} = 19\,\% = \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000 \text{ lei}$$

Total diferenţă de factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	5.950.000

d) În situaţia în care clientul nu restituie ambalajele restituibile, acestea se consideră vândute clientului şi se fac următoarele înregistrări contabile:

- Reflectarea în contabilitate a nerestituirii ambalajelor, acestea fiind considerate vândute:

Formula contabilă:

1.000.000	419 – Clienţi - creditori	=	708 – Venituri din alte activităţi	1.000.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării valorii întregii facturi de livrare (mărfuri + ambalaje + TVAc):

Formula contabilă:

7.140.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 – Clienţi	7.140.000

Exemplul 2. Agentul economic furnizor încasează de la client un avans de 3.000.000 lei, pentru livrări de bunuri la o dată ulterioară stabilită:

- Avans încasat = 3.000.000 lei

$$\text{TVAc} = 19\,\% = \frac{3.000.000 \times 19}{100} = 570.000 \text{ lei}$$

Total = 3.570.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune următoarele înregistrări:

a) Reflectarea în contabilitate a încasării avansului:

Formula contabilă:

3.570.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	%	
			419 – Clienți –creditori	3.000.000
			4427 – TVAc	570.000

b) Reflectarea în contabilitate a reglărilor cu clientul, după livrarea bunurilor, respectiv diminuarea valorii facturii cu valoarea avansului primit anterior:

Formula contabilă:

3.000.000	419 – Clienți - creditori	=	%	
			411 – Clienți	3.000.000
			4427 – TVAc	570.000

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a diferențelor nefavorabile de curs valutar, în sumă de 2.000.000 lei, aferente avansului în devize primit de la clienți, la sfârşitul exercițiului financiar:

Formula contabilă:

2.000.000	476 – Diferențe de conversie - activ	=	419 – Clienți – creditori	2.000.000

- La începutul exercițiului financiar următor se procedează la reluarea (anularea) diferențelor nefavorabile de curs valutar, înregistrate la sfârşitul exercițiului financiar precedent:

Formula contabilă:

2.000.000	419 – Clienți – creditori	=	476 – Diferențe de conversie - activ	2.000.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor favorabile de curs valutar, aferente avansului în devize primit de la clienţi, în sumă de 1.000.000 lei, la sfârşitul exerciţiului financiar:

Formula contabilă:

1.000.000	419 – Clienţi – creditori	=	477 – Diferenţe de conversie - pasiv	1.000.000

- La începutul exerciţiului financiar următor se procedează la reluarea (anularea) diferenţelor favorabile de curs valutar, înregistrate la sfârşitul exerciţiului financiar precedent:

Formula contabilă:

1.000.000	477 – Diferenţe de conversie - pasiv	=	419 – Clienţi – creditori	1.000.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor favorabile de curs valutar, în sumă de 3.000.000 lei aferente avansului în devize primit de la clienţi:

Formula contabilă:

3.000.000	419 – Clienţi – creditori	=	765 – Venituri din diferenţe de curs valutar	1.000.000

IV.3. Contabilitatea şi fiscalitatea decontărilor cu personalul şi operaţiunile asimilate

IV.3.1. Cadrul general al decontărilor cu personalul

În conformitate cu ***Ordonanţa Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit***, cu modificările şi completările ulterioare, inclusiv cu ansamblul actelor normative privind aplicarea impozitului pe venit, începând cu anul 2000 România aplică o nouă politică în ceea ce priveşte impozitarea salariilor şi, implicit, s-a modificat cadrul legislativ al decontărilor cu personalul, asigurările sociale, asigurările de sănătate, protecţia socială şi alte operaţiuni asimilate.

Pentru înţelegerea noilor fenomene şi procese economice în ceea ce priveşte noul cadru legislativ ***privind impozitul pe venit*** (***impozitul pe venitul global***), în care o componentă

principală o reprezintă ***impozitul pe salarii***, trebuie să facem câteva precizări absolut necesare.

> **Atenţie !** Impozitul pe venit se aplică numai persoanelor fizice şi nu persoanelor juridice (firme, instituţii etc.), însă acestea din urmă sunt angrenate în procesul de aplicare a normelor legale în ceea ce priveşte impozitul pe venit, datorită componentei salariale, respectiv a decontărilor cu personalul şi operaţiunile asimilate.

Pentru înţelegerea corespunzătoare a noului cadru legislativ privind decontările cu personalul şi operaţiunile asimilate, trebuie clarificate câteva categorii economice cuprinse în noul cadru legislativ:

1. **Contribuabilii** reprezintă subiecţi ai impozitului pe venit şi cuprind următoarele categorii de persoane:
 - ***Orice persoană cu domiciliul în România***, pentru veniturile obţinute din România, cât şi din străinătate (alte ţări);
 - ***Persoanele fizice române***, fără domiciliu în România, prin intermediul unei baze fixe situate pe teritoriul României, sau într-o perioadă de timp ce depăşeşte în total 183 de zile, în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârşind în anul calendaristic vizat;
 - ***Persoanele fizice străine***, pentru veniturile obţinute din România, prin intermediul unei baze fixe situate pe teritoriul României, sau în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârşind în anul calendaristic vizat;
 - ***Persoanele fizice române*** fără domiciliu în România, precum şi persoanele fizice străine, care realizează venituri din România, în alte condiţii decât cele menţionate mai sus, potrivit convenţiilor de evitare a dublei impuneri pe care România le are încheiate cu alte state.
2. **Categoriile de venituri** supuse impozitului pe venit sunt:
 - Venituri din activităţi independente;
 - Venituri din salarii;
 - Venituri din pensii (peste o anumită limită stabilită de legiuitor);
 - Venituri din cedarea folosinţei bunurilor;
 - Venituri din dividende şi dobânzi;
 - Alte venituri.

> **Atenţie !** În categoria de venituri se include şi orice avantaje în bani şi/sau în natură primite de o persoană fizică, cu titlu gratuit sau cu plată parţială, precum şi folosirea în scop personal a bunurilor şi drepturilor aferente desfăşurării activităţii.

- **Cheltuielile deductibile** reprezintă acea categorie de cheltuieli care se scad (se deduc) din veniturile obţinute, la calculul impozitului pe venit.

1. **Cheltuielile nedeductibile** reprezintă acea categorie de cheltuieli care nu se scad (nu se deduc) din veniturile obţinute, la calculul impozitului pe venit.
2. **Venitul brut** reprezintă totalitatea veniturilor obţinute de persoanele fizice în activitatea desfăşurată, precum şi avantajele primite, pe fiecare loc de realizare a acestora, indiferent de denumirea acestora şi forma în care sunt acordate.
3. **Venitul net** reprezintă diferenţa dintre venitul brut şi cheltuielile aferente deductibile.
 Cheltuielile deductibile sunt, după caz, următoarele:
 - Contribuţia pentru pensia suplimentară;
 - Contribuţia pentru protecţia socială a şomerilor;
 - Contribuţia pentru asigurările sociale de sănătate;
 - Alte contribuţii obligatorii stabilite de lege;
 - O cotă de 15% din deducerea personală de bază, acordată cu titlul de cheltuieli profesionale la acelaşi loc de muncă.
4. **Venituri neimpozabile** sunt reprezentate de acele venituri obţinute de persoanele fizice care ***nu se impozitează***.
5. **Venituri scutite de impozit** sunt reprezentate de acele venituri obţinute de persoanele fizice, care sunt venituri impozabile, însă scutite de la impozitare.
6. **Deducerile personale** reprezintă acele sume care se deduc (se scad) din venitul anual global pentru contribuabilii persoane fizice române, cu domiciliul stabil în România.

Deducerile personale cuprind două componente:

- ***Deducerea personală de bază***, care începând cu 1 ianuarie este fixată la suma de 800.000 lei/lună şi care se indexează periodic potrivit prevederilor legale;
- ***Deduceri personale suplimentare,*** care se calculează în funcţie de deducerea personală de bază, sub forma unui coeficient fix ponderat la deducerea personală de bază astfel:
 - 0,6 x 800.000 lei/lună, pentru soţul/soţia aflaţi în întreţinerea salariatului;
 - 0,35 x 80.000 lei/lună, pentru fiecare din primii doi copii aflaţi în întreţinere;
 - 0,20 x 800.000 lei/lună, pentru al treilea şi următorii copii aflaţi în întreţinere;
 - 0,20 x 800.00 lei/lună, pentru fiecare alt membru aflat în întreţinere.

De asemenea, legiuitorul a stabili deduceri personale suplimentare în funcţie de ***situaţia proprie*** sau de ***situaţia persoanelor aflate în întreţinere***, în afara sumelor din calculul prezentat anterior astfel:

- 1,0 x 800.000 lei/lună, pentru invalizii de gradul I şi persoanele cu handicap grav;
- 0,5 x 800.000 lei/lună, pentru invalizii de gradul II şi persoanele cu handicap accentuat.

Atenţie ! ***Deducerile personale*** în ansamblul lor, ***adică suma deducerilor personale*** admisă pentru calculul impozitului pe venit, nu poate depăşi coeficientul de 2,5 înmulţit cu deducerea personală de bază (în momentul de faţă: 2,5 x 800.000 lei/lună = 2.000.000 lei) şi se acordă în limita venitului realizat.

7. **Fişele personale** reprezintă documente folosite la impunerea persoanelor fizice care obţin venituri din salarii, astfel:
 - ***Fişa fiscală I*** se utilizează pentru evidenţierea veniturilor sub formă de salarii, la angajatorul unde ***salariatul este angajat cu contract permanent de muncă***;
 - ***Fişa fiscală II*** se utilizează pentru evidenţierea veniturilor sub formă de salarii sau asimilate acestora, la angajatorii unde ***salariatul nu are contract permanent de muncă***;

8. **Baza impozabilă la impozitul pe veniturile din salarii**

Veniturile din salarii reprezintă toate veniturile în bani sau în natură obţinute de o persoană fizică care desfăşoară o activitate în baza unui ***contract individual de muncă***, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor sau de forma sub care acestea se acordă, ***inclusiv indemnizaţiile pentru incapacitate temporară de muncă, indemnizaţiile de maternitate*** şi ***concediile pentru îngrijirea copilului în vârstă de până la 2 ani***.

În categoria veniturilor din salarii se includ:
- salariile de orice fel;
- indemnizaţii de conducere şi orice fel de alte indemnizaţii;
- sporuri;
- prime;
- premii;
- sumele plătite pentru concediul legal de odihnă;
- sumele plătite pentru incapacitate temporară de muncă;
- sumele plătite pentru concediul de maternitate şi de îngrijire a copilului până la vârsta de 2 ani;
- orice alte câştiguri în bani, primite ca plată a muncii lor, de la persoanele fizice sau juridice, după caz, la care sunt angajaţi permanenţi;
- sumele primite de membrii fondatori ai societăţilor comerciale constituite prin subscripţie publică;
- veniturile realizate din încadrarea în muncă, ca urmare a încheierii unei convenţii civile de prestări de servicii;
- sumele primite de reprezentanţii în Adunarea generală a acţionarilor (AGA), în Consiliul de administraţie (CA) şi în Comisia de cenzori;
- sumele primite de reprezentanţii în organismele tripartite, conform legii;
- toate drepturile salariale plătite în natură angajaţilor, sub formă de produse sau prestări de servicii, de către persoanele fizice sau juridice care au domiciliul sau sediul în România;
- alte drepturi şi indemnizaţii de natură salarială.
-

Atenţie ! ***Baza impozabilă*** a impozitului pe salariu o reprezintă suma veniturilor realizate de salariat, pe fiecare loc de realizare a venitului.

12. **Cotele de impunere** reprezintă cote procentuale de impunere utilizate pentru determinarea impozitului pe salarii, ***cote progresive pe tranşe de venit***, cuprinse între 18% şi 40%, astfel:

Baremul lunar de impozitare pentru anul 2000 este următorul:

Venitul lunar impozabil - lei -	**Impozitul lunar - lei + (%) -**
▪ până la 917.00 lei	▪ 18%
▪ Între 917.001 - 2.250.000	▪ 165.000 + 23%, pentru ceea ce depăşeşte 917.000 lei
▪ Între 2.250.000 – 3.583.000	▪ 471.650 + 28%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 2.250.000 lei
▪ Între 3.583.001 – 5.000.000	▪ 844.890 + 34%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 3.583.000 lei
▪ Peste 5.000.000 lei	▪ 1.326.670 + 40%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 5.000.000 lei

Notă ! Baremul lunar se actualizează semestrial prin Hotărâre a Guvernului, în funcţie de indicele de inflaţie realizat pe 6 luni, comunicat de Comisia Naţională de statistică.

De asemenea, odată cu Baremul lunar aplicabil în semestrul II, Guvernul aprobă şi ***Baremul mediu anual*** care se utilizează pentru determinarea ***impozitului pe venitul anual impozabil***.

Baremul mediu anual de impozitare pentru anul 2000 este următorul:

Venitul anual impozabil - lei -	**Impozitul anual - lei + (%) -**
▪ până la 11.000.000 lei	▪ 18%
▪ Între 11.000.001 - 27.000.000	▪ 1.980.000 + 23%, pentru ceea ce depăşeşte 11.000.000 lei
▪ Între 27.000.001 – 43.000.000	▪ 5.660.000 + 28%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 27.000.000 lei
▪ Între 43.000.001 – 60.000.000	▪ 10.140.000 + 34%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 43.000.000 lei
▪ Peste 60.000.000 lei	▪ 15.920.000 + 40%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 60.000.000 lei

Atenţie ! Impozitul pe venitul din salariu se calculează şi se percepe lunar de către angajator, prin ***metoda stopajului la sursă***, adică angajatorul (persoană fizică sau juridică) este obligat să calculeze, să reţină şi să vireze impozitul pe venitul din salariu şi asimilate salariului la bugetul statului.

13. **Obligaţii ale plătitorului de venituri din salarii şi ale salariaţilor (contribuabililor)**

- Angajatul are obligaţia de a calcula, reţine şi vira impozitul pe venitul din salarii, lunar, dar nu mai târziu de data de 15 inclusiv a lunii următoare;
- Calculul impozitului pe venitul din salarii se face în baza informaţiilor cuprinse în fişa fiscală I şi II, în funcţie de caz;
- Fişele fiscale se completează de către angajatori în baza informaţiilor prezentate de salariaţi (cu documente legale);
- Angajatorii trebuie să solicite de la organele fiscale teritoriale fişele fiscale I sau II, după caz, până la data de 30 noiembrie ale anului în curs, pentru anul următor;
- Angajatorii au obligaţia să determine venitul anual impozabil din salarii, să calculeze impozitul anual, să efectueze regularizarea sumelor ce reprezintă diferenţa dintre impozitul calculat la nivelul anului şi impozitul calculat şi reţinut lunar – ***anticipat*** în cursul anului fiscal, pentru persoanele fizice care îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii:
 - au fost angajaţi permanenţi ai plătitorului în cursul anului fiscal;
 - nu au alte surse de venit care se cuprinde în venitul anual global impozabil.

Această obligaţie ***nu este obligatorie*** pentru angajatorii care la sfârşitul anului au un număr de angajaţi permanenţi mai mic de 10 persoane.

- Contribuabilii care obţin şi alte venituri în afara celor din salarii sunt obligaţi să depună la organul fiscal de care aparţine o ***Declaraţie de venit***, până la data de 31 martie a anului în curs, pentru anul care a trecut.
- Contribuabilii care obţin numai venituri din salarii al căror impozit s-a plătit prin stopaj la sursă de către angajator nu au obligaţia depunerii Declaraţiei pe venit.

IV.3.2. Contabilitatea datoriilor şi creanţelor privind personalul, asigurările sociale, asigurările de sănătate şi protecţia socială

În contabilitate se înregistrează distinct toate drepturile salariale şi asimilate acestora.

De asemenea, în contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi şi avantaje care, potrivit reglementărilor în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii (masă caldă, alimentaţie antidot etc.), stimulentele din profitul net realizat, acordate după aprobarea bilanţului contabil, precum şi avansurile acordate potrivit legii.

Drepturile de personal neridicate în termen de 3 zile se înregistrează într-un cont distinct, pe persoane.

Reţinerile din salariile personalului pentru cumpărări de bunuri cu plata în rate, chirii sau alte obligaţii opozabile salariaţilor, datorate terţilor (popriri, pensii alimentare etc.) se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relaţii contractuale.

Sumele datorate şi neachitate personalului (concedii de odihnă şi alte drepturi de personal), respectiv eventualele sume ce urmează a fi încasate de la acesta, aferente exerciţiului financiar în curs, se înregistrează la finele acestuia, ca alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul.

Contabilitatea decontărilor privind asigurările sociale şi de sănătate, respectiv protecţia socială cuprind:

- Contribuţia la asigurările sociale de stat, reprezentând **23%, 28% sau 33% din fondul de salarii**, în funcţie de ramura economiei în care agentul economic îşi desfăşoară activitatea;
- Contribuţia la asigurările sociale de sănătate, reprezentând **7% din fondul de salarii;**
- Contribuţia la constituirea **fondului de şomaj**, reprezentând 5% din fondul de salarii;
- Contribuţia la **fondul de solidaritate**, reprezentând 3% din fondul de salarii;
- Contribuţia la **fondul de susţinere a învăţământului,** reprezentând 2% din fondul de salarii;
- Contribuţia la **fondul de risc şi accident,** reprezentând 1% din fondul de salarii;
- Comisionul camerei de muncă, reprezentând 0,75% din fondul de salarii.

Toate aceste contribuţii se contabilizează de către **angajator** ca **cheltuieli cu personalul.**

De asemenea, agenţii economici angajatori au obligaţia să reţină din sumele datorate personalului sub formă de salarii, prin stopaj la sursă, următoarele:

- **Contribuţia pentru pensia suplimentară**, reprezentând 5% din salariul brut;
- Contribuţia la **fondul de şomaj**, reprezentând 1% din salariul brut;
- Contribuţia la asigurările sociale de sănătate, reprezentând 7% din salariul brut;
- Impozitul pe salarii, în cote progresive, în funcţie de venit;
- Alte reţineri din salarii datorate terţilor sub formă de:
 - popriri;
 - rate scadente pentru cumpărări de bunuri şi pentru împrumuturi;
 - chirii etc.

Atenţie !	În cazul prestărilor de servicii pentru care se încheie convenţii civile (Fişa fiscală II), din suma negociată drept salariu se reţine doar contribuţia la asigurările sociale de sănătate (7%) şi desigur impozitul pe venitul net din salarii.

Plata salariilor se realizează lunar, de regulă, în două etape, respectiv:

- chenzina I (avansul)- reprezentînd circa 40-45% din salariul de încadrare, plătită după data de 15 ale lunii;
- chenzina a II-a (lichidarea)- reprezentînd diferenţa netă de plată, rămasă după reţinerile din salariu, plătită după data de 1 a lunii următoare.

IV.3.2.1. Contabilitatea datoriilor şi creanţelor faţă de personal

Evidenţa contabilă a decontărilor cu personalul se realizează cu ajutorul grupei de conturi **42-Personal şi conturi asimilate**, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I şi II.

- **Grupa 42- Personal şi conturi asimilate**
 - 421-Personal - remuneraţii datorate
 - 423-Personal – ajutoare materiale datorate
 - 424-Participarea personalului la profit

- 425-Avansuri acordate personalului
- 426-Drepturi de personal neridicate
- 427-Reţineri din remuneraţii datorate terţilor
- 428-Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul:
 - 4281- Alte datorii în legătură cu personalul
 - 4282- Alte creanţe în legătură cu personalul

<u>**Atenţie !**</u> În noul plan de conturi general aplicat experimental, termenul de **remuneraţii** din denumirea contului este înlocuit cu termenul de **salarii** (vezi conturile 421 şi 427), respectiv:

- 421- Personal – salarii datorate
- 427- Reţineri din salarii datorate terţilor

Pentru a putea înţelege **contabilitatea decontărilor cu personalul** vom face o prezentare generală a conturilor, urmate de exemple complexe într-o **abordare fiscală şi contabilă.**

- ***Contul 421 – Personal – remuneraţii datorate***

- Ţine evidenţa decontărilor cu personalul pentru salariile cuvenite acestora, în bani sau în natură, inclusiv a adaosurilor şi premiilor achitate din fondul de salarii.

- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu salariile şi alte drepturi cuvenite personalului (641);
- ***Se debitează:***
 - cu reţinerile din salarii reprezentând: avansuri, sume opozabile salariaţilor datorate terţilor, contribuţia pentru pensia suplimentară, contribuţia pentru ajutorul de şomaj, impozitul pe salarii, precum şi alte reţineri datorate unităţii (425, 427, 4282, 4311, 4312, 4372, 444);
 - cu sumele neridicate de personal în termenul legal (426);
 - cu salariile nete achitate personalului (5311).
- ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând sumele datorate salariaţilor.

Evidenţa analitică a remuneraţiilor datorate se realizează cu ajutorul **statelor de plată.**

- ***Contul 423- Personal – ajutoare materiale datorate***
- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa ajutoarelor de boală pentru incapacitatea temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces şi a altor ajutoare acordate.
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu sumele datorate personalului, reprezentând ajutoare materiale suportate din contribuţia unităţii pentru asigurări sociale, precum şi cele acordate, potrivit legii, pentru protecţia socială (4311, 6458);
- ***Se debitează:***
 - cu sumele plătite personalului (531);
 - cu reţinerile reprezentând: avansuri acordate, sume datorate unităţii sau terţilor, contribuţia pentru pensia suplimentară şi pentru ajutorul de şomaj, precum şi pentru impozitul datorat (425, 427, 4282, 4312, 4372, 444);
 - cu sumele neridicate (426).
- ***Soldul final:***
 - soldul creditor, reprezentând sumele datorate salariaţilor.

Evidenţa analitică a ajutoarelor materiale datorate se realizează cu ajutorul **listelor de plată lunare.**

- ***Contul 424 – Participarea personalului la profit***
- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa stimulentelor cuvenite personalului din profit;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu sumele alocate din fondul de participare la profit (112);
- ***Se debitează:***
 - cu sumele achitate salariaţilor (531);
 - cu sumele neridicate de personal (426);
 - cu impozitul reţinut (444).
- ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând sumele datorate personalului;

Evidenţa analitică a stimulentelor se realizează cu ajutorul **listelor de plată.**

- ***Contul 425 – Avansuri acordate personalului:***

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa avansurilor acordate personalului;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de creanţe;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de activ;
- ***Se debitează:***
 - cu avansurile plătite personalului conform contractului de muncă (531);
 - cu avansurile neridicate (426);
- ***Soldul final:***
 - sold debitor, reprezentând avansuri plătite.

Reflectarea analitică a avansurilor se realizează cu ajutorul **listelor de plată a avansurilor.**

- ***Contul 426 – Drepturi de personal neridicate***

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ține evidența drepturilor de personal neridicate în termenul legal;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu sumele achitate personalului (531);
 - cu drepturile de personal neridicate, prescrise, datorate bugetului statutului potrivit legii, sau înregistrate ca venituri excepționale, aferente perioadei (4481, 7718);
- ***Sold final:***
 - sold creditor, reprezentând drepturile de personal neridicate;

Contul **426- Drepturi de personal neridicate** se poate dezvolta în conturi analitice, pe salariații care nu şi-au ridicat drepturile salariale.

- ***Contul 427- Rețineri din remunerații datorate terților:***

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ține evidența reținerilor şi popririlor din remunerații datorate terților;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;

- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu sumele reţinute de la salariaţi datorate terţilor, reprezentând chirii, cumpărări cu plata în rate şi alte obligaţii faţă de terţi (421, 423);
- ***Se debitează:***
 - cu sumele achitate terţilor, reprezentând reţineri sau popriri din salarii (512,531);
- ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând sumele reţinute de la salariaţi, datorate terţilor.

Contul **427 – Reţineri din remuneraţii datorate terţilor** se poate dezvolta în conturi analitice, pe fiecare subiect al reţinerilor.

▪ ***Contul 428 – Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul***

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa decontărilor cu salariaţii la închiderea exerciţiului financiar, pentru a permite înregistrarea cheltuielilor şi a veniturilor aferente exerciţiului expirat, precum şi a altor creanţe şi datorii, în raporturile cu personalul;
- ***Conţinut economic:***
 - este un **cont de datorii pe termen scurt**, atunci când exprimă datoriile unităţii patrimoniale faţă de salariaţi;
 - este un **cont de creanţe**, atunci când exprimă creanţele unităţii în raport cu salariaţii;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont bifuncţional;
- ***Se creditează:***
 - cu sumele datorate salariaţilor, pentru care nu s-au întocmit state de plată, determinate de activitatea exerciţiului care urmează să se închidă, inclusiv indemnizaţiile pentru concediile de odihnă neefectuate până la închiderea exerciţiului (641);
 - cu sumele datorate personalului sub formă de ajutor (438);
 - cu sumele încasate de la salariaţi, evidenţiate anterior în acest cont (531);
- ***Se debitează:***
 - cu sumele achitate personalului, evidenţiate anterior în acest cont (531);
 - cu sumele datorate de personal, reprezentând chirii şi consumuri care se fac venituri la unitate, precum şi eventualele sume datorate privind debite, remuneraţii, avansuri nejustificate, sporuri sau adaosuri necuvenite, ajutoare de boală necuvenite (542, 758, 706, 708, 4427, 438);
- ***Soldul final:***
 - **soldul creditor** al contului reprezintă sumele datorate de unitate salariaţilor;

- **soldul debitor** al contului reprezintă sumele datorate de salariaţi, unităţii patrimoniale.

În practica contabilă nu se utilizează contul **428-Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul**, ci dezvoltările de gradul II ale acestui cont, respectiv:

- 4281-Alte datorii în legătură cu personalul;
- 4282-Alte creanţe în legătură cu personalul.

▪ ***Contul 4281-Alte datorii în legătură cu personalul:***

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa decontărilor cu salariaţii, la închiderea exerciţiului, pentru a permite înregistrarea cheltuielilor aferente exerciţiului expirat, precum şi alte datorii în raporturile cu personalul;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu sumele datorate personalului sub formă de ajutoare materiale (4382);
 - cu sumele datorate salariaţilor, pentru care nu s-au întocmit state de plată, determinate de activitatea exerciţiului care urmează să se închidă, inclusiv indemnizaţiile pentru concediile de odihnă, neefectuate până la închiderea exerciţiului (641);
- ***Se debitează:***
 - cu sumele achitate personalului, evidenţiate anterior în acest cont (531);
- ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând sumele datorate de unitatea patrimonială, salariaţilor.

Acest cont se poate dezvolta în conturi analitice deschise pe salariaţi, la care unitatea patrimonială are obligaţii de plată.

▪ ***Contul 4282- Alte creanţe în legătură cu personalul:***

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa decontărilor cu salariaţii, la închiderea exerciţiului, pentru a permite înregistrarea veniturilor aferente exerciţiului expirat şi a altor creanţe în raporturile cu personalul;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de creanţe;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de activ;
- ***Se debitează:***
 - cu sumele reprezentând debite din ajutoarele de boală necuvenite (4381);
 - cu sumele datorate de personal, reprezentând avansuri nejustificate (542);

- cu sumele datorate de personal, reprezentând chirii și consumuri care se fac venit la unitatea patrimonială (706, 708, 758, 4427);

- ***Se creditează:***
 - cu sumele încasate de la salariați evidențiate anterior în acest cont (581).
- ***Soldul final:***
 - sold debitor, reprezentând sumele datorate de salariați;

Contul **4282-Alte creanțe în legătură cu personalul** se poate dezvolta în conturi analitice, pe salariații care au datorii față de unitatea patrimonială.

APLICAȚII PRACTICE

APLICAȚIA NR. 1. În anul 2000, veniturile salariale lunare ale unei persoane fizice angajate cu carte de muncă la un agent economic se prezintă astfel:

- Salariul tarifar de încadrare = 5.000.000 lei
- Spor de vechime = 20%
- Alte sporuri= 10%
- Contribuția pentru pensia suplimentară = 5%
- Contribuția la fondul de șomaj = 1%
- Contribuția la fondul de sănătate = 7%
- Salariatul nu are copii, nu are persoane în întreținere și nu prezintă handicap.

Determinarea ***venitului impozabil*** și a ***impozitului pe venit*** presupun parcurgerea următoarelor etape:

a) Din datele problemei, observăm că este vorba de o persoană salariată cu ***funcție de bază*** la firmă.

În acest sens, obligațiile legale ale firmei (angajatorului) și ale salariatului (contribuabilul) sunt următoarele:

a_1 Obligațiile firmei (angajatorului):

- Să solicite fișele fiscale pentru anul 2000, de la unitatea fiscală în a cărei rază teritorială își are sediul sau domiciliul, după caz, până la data de 31 ianuarie 2000.

Pentru anii următori (2001 etc.) fișele fiscale vor fi solicitate, pe bază de cerere, până la data de 30 noiembrie a fiecărui an pentru anul care urmează.

Aceste termene sunt aplicabile numai pentru plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor (angajatori), care nu conduc pe calculator evidența personalului și a salariilor;

- Să păstreze fișele fiscale pe întreaga durată a angajării și să le depună la organul fiscal la care s-a făcut înregistrarea fiscală, până în ultima zi a lunii februarie a anului curent, pentru anul fiscal expirat;
- Să calculeze și să rețină impozitul aferent veniturilor fiecărei luni, la data efectuării plății acestor venituri și să-l vireze la bugetul statului la termenul stabilit pentru ultima plată, dar nu mai târziu de data de 15 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se cuvin aceste drepturi, în perioada 1 ianuarie – 31 iulie 2000, respectiv, nu mai târziu de data de 25 inclusiv, a lunii următoare celei pentru care se cuvin aceste drepturi, începând cu data de 1 august 2000;

- Să determine venitul anual impozabil din salarii, să calculeze impozitul anual şi să efectueze regularizarea sumelor pentru persoanele fizice care îndeplinesc cumulativ următoarele criterii:
 - au fost angajaţi permanenţi ai plătitorului (angajatorului) în timpul anului;
 - nu au alte surse de venit care se cuprind în venitul anual global impozabil.

a_2 Obligaţiile salariatului (contribuabilului):

$a_{2.1.}$ Pentru salariaţi cu funcţia de bază:

- Să aducă angajatorilor documente necesare pentru acordarea ***deducerilor personale suplimentare***; până la prezentarea documentelor beneficiază numai de deduceri personale de bază;
- Să înştiinţeze în scris angajatorul, în perioada 1 – 15 ianuarie a anului următor, în cazul în care au realizat alte venituri de natura celor care se globalizează (venituri din salarii, în afara funcţiei de bază şi venituri asimilate salariilor, venituri din activităţi independente şi venituri din cedarea folosinţei bunurilor);
- Să solicite angajatorului, după încheierea anului fiscal, un exemplar din fişa fiscală FF1.

Atenţie ! Pentru salarii dintr-o singură sursă (funcţia de bază) şi dacă salariatul lucrează pe întregul an fiscal la acelaşi angajator, ***nu trebuie să se depună Declaraţia de venit global***.

$a_{2.2.}$ - Pentru salariaţii în afara funcţiei de bază:

- Să solicite angajatorului, după încheierea anului fiscal, un exemplar al fişei FF2;
- Să depună Declaraţia de venit global la organul fiscal de domiciliu.

Atenţie ! La definitivarea impunerii anuale se acordă, de către organul fiscal, ***deducerile personale de bază şi suplimentare***.

b) Se determină ***salariul brut***, în baza următoarei relaţii de calcul:

$$Sb = St + Sv + As$$

în care:

Sb	- salariul brut;
St	- salariul tarifar de încadrare;
Sv	- sporul de vechime;
As	- alte sporuri.

În cazul exemplului nostru avem următoarele date:

- Salariul tarifar (St) = 5.000.000 lei
- ***Sporul de vechime*** se determină prin aplicarea procentului corespunzător vechimii în muncă, la salariul tarifar, în baza următoarei relaţii de calcul:

$$Sv = \frac{St \times Cs}{100}$$

în care:

Sv - sporul de vechime;
St - salariul tarifar de încadrare;
Cs - cota procentuală reprezentând sporul de vechime.

Rezultă:

$$Sv = \frac{St \times Cs}{100} = \frac{5.000.000 \times 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei}$$

- Alte sporuri (As) – reprezintă un element salarial (indemnizaţii de conducere etc.) care se calculează, de asemenea, prin aplicarea unei cote procentuale la salariul tarifar, în baza următoarei relaţii de calcul:

$$As = \frac{St \times Cs}{100}$$

în care:

As - alte sporuri salariale;
St - salariul tarifar de încadrare;
Cs - cota procentuală reprezentând alte sporuri.

Rezultă:

$$As = \frac{St \times Cs}{100} = \frac{5.000.000 \times 10}{100} = 500.000 \text{ lei}$$

- După determinarea tuturor elementelor pe care îl compun se calculează salariul brut (Sb):

$$Sb = St + Sv + As = 5.000.000 + 1.000.000 + 500.000 = 6.500.000 \text{ lei}$$

$$Sb = 6.500.000 \text{ lei}$$

c) Se determină contribuţiile pentru asigurările sociale, care se calculează ca un procent aplicat la salariul brut, astfel:

- contribuţia salariatului la fondul de şomaj (CF^a) = 1%
- contribuţia salariatului la pensia suplimentară (CPS) = 5%
- contribuţia salariatului la asigurările sociale de sănătate (CASS) = 7%

c_1 ***contribuţia salariatului la fondul de şomaj*** se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$CF^a = Sb \times 1\,\%$$

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE

în care:

CF^a - contribuția salariatului la fondul de șomaj;
Sb - salariul brut;
1% - procentul legal privind contribuția salariatului la fondul de șomaj.

Rezultă:

$$CF^a = Sb \times 1\,\% = \frac{6.500.000 \times 1}{100} = 65.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{CF^a = 65.000 \text{ lei}}$$

c_2 ***Contribuția salariatului la pensia suplimentară*** se determină în baza următoarei relații de calcul:

$$\boxed{CPS = Sb \times 5\,\%}$$

în care:

CPS - contribuția salariatului la pensia suplimentară;
Sb - salariul brut;
5% - procentul legal privind contribuția salariatului la pensia suplimentară.

$$CPS = Sb \times 5\,\% = \frac{6.500.000 \times 5}{100} = 325.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{CPS = 325..000 \text{ lei}}$$

c_3 - Contribuția salariatului la asigurările sociale de sănătate se determină în baza următoarei relații de calcul:

$$\boxed{CASS = Sb \times 7\,\%}$$

în care:

CASS - contribuția salariatului la asigurările sociale de sănătate;
Sb - salariul brut;
7% - procentul legal privind contribuția la asigurările sociale de sănătate.

Rezultă:

$$CASS = Sb \times 7\,\% = \frac{6.500.000 \times 7}{100} = 455.000 \text{ lei}$$

CASS = 455.000 lei

d) Determinarea venitului net (Vn) se realizează în baza următoarei relaţii de calcul:

$$Vn = Sb - (CF^a + CPS + CASS + CHp)$$

în care:

- Vn - venitul net;
- Sb - salariul brut;
- CF^a - contribuţia salariatului la fondul de şomaj;
- CPS - contribuţia salariatului la pensia suplimentară;
- CASS - contribuţia salariatului la asigurările sociale de sănătate;
- CHp - cheltuielile profesionale.

▪ Reamintim că cheltuielile profesionale se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$CHp = DPb \times 15\%$$

în care:

- CHp - cheltuielile profesionale;
- DPb - deducerea personală de bază, care actualmente este de 800.000 lei;
- 15% - reprezintă cota procentuală a cheltuielilor profesionale.

În cazul exemplului nostru, cheltuielile profesionale vor fi:

$$CHp = DPb \times 15\% = \frac{800.000 \times 15}{100} = 120.000 \text{ lei}$$

DPb = 800.000 lei

CHp = 120.000 lei

După cunoaşterea tuturor elementelor componente se determină venitul net:

$$Vn = Sb - (CF^a + CPS + CASS + CHp) =$$
$$= 6.500.000 - (65.000 + 325.000 + 455.000 + 120.000) =$$
$$= 6.500.000 - 965.000 = 5.535.000 \text{ lei}$$

Vn = 5.535.000 lei

e) ***Determinarea venitului impozabil*** se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$Vi = Vn - (DPb + DPs)$$

în care:

Vi - venitul impozabil;
Vn - venitul net;
DPb - deducerea personală de bază;
DPs - deducerile personale suplimentare.

Rezultă:

Vi = Vn - (DPb + DPs) = 5.535.00 - (800.000 + 0) =
= 5.535.000 - 800.000 = 4.735.000 lei

$$Vi = 4.735.000 \text{ lei}$$

Atenţie ! În cazul exemplului nostru, deducerile personale suplimentare (DPs) au fost zero, deoarece salariatul nu are copii, nu are persoane în întreţinere şi nici nu prezintă vreun handicap, pentru a putea beneficia de deducerile personale suplimentare prevăzute de lege.

f) ***Determinarea impozitului pe veniturile din salarii*** se realizează conform ***tabelului de impozitare (impozitar)*** prezentat anterior, impozitul lunar pentru un venit care depăşeşte 917.000 lei fiind constituit dintr-o cotă fixă şi una procentuală.

În cazul exemplului nostru, conform baremurilor din impozitar, venitul impozabil realizat (4.735.000 lei) se situează între tranşele de 3.583.000 lei – 5.000.000 lei, ceea ce îi corespunde o cotă fixă de impozit de 844.890 lei la care se adaugă o cotă procentuală de 34%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 3.583.000 lei.

Rezultă că determinarea impozitului pe salarii se face în baza următoarei relaţii de calcul:

- Pentru venitul lunar impozabil de până la 917.000 lei:

$$Is = Vi \times 18\%$$

în care:

Is - impozitul pe salariu;
Vi - venitul impozabil;
18% - cota legală de impozitare.

- Pentru venitul lunar impozabil mai mare de 917. 000 lei:

$$Is = CFi + CPi$$

în care:

Is - impozitul pe salariu;
Cfi - cota fixă de impozitare prevăzută de lege, conform impozitarului;
Cpi - cota procentuală de impozitare.

Cota procentuală de impozitare (Cpi) se aplică numai asupra diferenţelor dintre tranşele de venituri prevăzute în impozitar.

În cazul exemplului nostru, venitul impozabil este de 4.735.000 lei.

Conform impozitarului acest venit se încadrează în tranşa de venituri lunare impozabile cuprinse între 3.583.001 lei şi 5.000.000 lei, iar impozitul pe salariu este de:

$$Is = 844.890 + [(4.735.000 - 3.583.000) \times 34\,\%] =$$

$$= 844.890 + \left(\frac{1.152.000 \times 34}{100}\right) = 844.890 + 391.680 =$$

$$= 1.236.570 \text{ lei}$$

$$\boxed{Is = 1.236.570 \text{ lei}}$$

Acest impozit lunar pe salariu (1.236.570 lei) va fi reţinut pe statul de plată şi va fi virat anticipat la ***bugetul statului***.

g) Determinarea salariului net se realizează prin deducerea din venitul net a impozitului pe salarii, calculat şi reţinut, la care se adaugă cheltuielile profesionale, respectiv:

$$\boxed{Sn = Vn - Is + CHp}$$

în care:

Sn - salariul net;
Vn - venitul net;
Is - impozitul pe salariu;
CHp - cheltuieli profesionale.

Rezultă:

$$Sn = Vn - Is + CHp = 5.535.000 - 1.236.570 + 120.000 = 4.418.430 \text{ lei}$$

$$\boxed{Sn = 4.418.430 \text{ lei}}$$

h) Dacă am presupune că în cursul anului curent venitul obţinut la locul de muncă cu funcţia de bază nu se modifică şi, de asemenea, nu se modifică nici impozitarul, se poate prezenta venitul total realizat din salariul cu funcţia de bază, pentru tot anul curent, precum şi impozitul lunar şi total calculat şi reţinut.

Înainte de a face această demonstraţie facem câteva precizări necesare cu privire la ***calculul impozitului anual*** şi ***regularizarea acestuia***, respectiv:

- Pentru angajaţii care obţin venituri din salarii numai la funcţia de bază, ***impozitul anual pe veniturile din salarii***, se calculează prin aplicarea baremului mediu anual, asupra bazei de impozitare anuală, care este determinată ca diferenţa dintre venitul net anual şi suma deducerilor personale acordate în acel an.
- Angajatorii vor calcula impozitul anual conform paragrafului anterior, precum şi suma impozitului calculat şi reţinut lunar, pe parcursul întregului an.

Există două situaţii:

- ***impozitul anual este mai mare*** decât suma plăţilor anticipate lunare, cu titlu de impozit şi în această situaţie rezultă ***impozit rest de plată;***
- ***impozitul anual este mai mic*** decât suma plăţilor anticipate lunare, cu titlu de impozit şi în acest caz rezultă ***impozit de restituit***.

- Termenul de efectuare de către angajator a calculului impozitului anual şi stabilire a diferenţelor reprezentând ***impozit rest de plată*** sau ***impozit de restituit*** este data de ***31 ianuarie*** a anului următor.
- Până la data de 28 februarie a anului următor, urmează să se realizeze regularizarea acestor diferenţe de impozit, să se consemneze în fişa fiscală FF1, precum şi să se depună aceste fişe la organul fiscal competent (teritorial);
- Fişele fiscale FF1 şi FF2, pentru care angajatorul nu este obligat să efectueze calculul anual al impozitului şi regularizarea acestuia, vor fi transmise până la data de 31 ianuarie a anului următor organului fiscal în a cărui rază teritorială angajatorul îşi are sediul sau domiciliul sau este luat în evidenţa fiscală, în vederea realizării regularizării anuale;
- Angajaţii permanenţi care au realizat şi alte venituri de natura celor care se globalizează (venituri din salarii altele decât cele de la funcţia de bază, venituri din activităţi independente şi venituri din cedarea folosinţei bunurilor) sunt obligaţi să înştiinţeze în scris angajatorul despre acest fapt, în perioada 1 – 15 ianuarie a anului următor, celui pentru care se face regularizarea;
- Angajatorii care la data de 31 decembrie a anului curent au mai puţin de 10 salariaţi permanenţi inclusiv, nu sunt obligaţi, dar pot efectua regularizarea anuală;
- În cazul diferenţelor de salarii care privesc perioade anterioare lunilor în care se plătesc, în cadrul anului fiscal, acordate în baza unor hotărâri judecătoreşti rămase definitive, acestea se defalcă în vederea impunerii, pe lunile la care se referă;
- În cazul diferenţelor de salarii care privesc anii anteriori celui în care se plătesc, acordate în baza unor hotărâri judecătoreşti rămase definitive, recalcularea impozitului se efectuează de plătitorul de venit sau de organul fiscal competent, pe baza documentaţiei transmise de plătitorul de venit, după caz.

Revenind la exemplul nostru, vom avea următoarea situaţie pe luni şi pe total an:

Luna	**Sb** - lei -	**CFS** - lei -	**CPS** - lei -	**CASS** - lei -	**CHp** - lei -	**Vn** - lei -
Ianuarie	6.500.000	65.000	325.000	455.000	120.000	5.535.000
Februarie	6.500.000	65.000	325.000	455.000	120.000	5.535.000
Martie	6.500.000	65.000	325.000	455.000	120.000	5.535.000
Aprilie	6.500.000	65.000	325.000	455.000	120.000	5.535.000
Mai	6.500.000	65.000	325.000	455.000	120.000	5.535.000
Iunie	6.500.000	65.000	325.000	455.000	120.000	5.535.000
Iulie	6.500.000	65.000	325.000	455.000	120.000	5.535.000
August	6.500.000	65.000	325.000	455.000	120.000	5.535.000
Septembrie	6.500.000	65.000	325.000	455.000	120.000	5.535.000
Octombrie	6.500.000	65.000	325.000	455.000	120.000	5.535.000
Noiembrie	6.500.000	65.000	325.000	455.000	120.000	5.535.000
Decembrie	6.500.000	65.000	325.000	455.000	120.000	5.535.000
TOTAL AN	**78.000.000**	**780.000**	**3.900.000**	**5.460.000**	**1.440.000**	**66.420.000**

Luna	Vn - lei -	DPb - lei -	DPs - lei -	Vi - lei -	Is - lei -	Sn - lei -
Ianuarie	5.535.000	800.000	-	4.735.000	1.236.570	4.418.430
Februarie	5.535.000	800.000	-	4.735.000	1.236.570	4.418.430
Martie	5.535.000	800.000	-	4.735.000	1.236.570	4.418.430
Aprilie	5.535.000	800.000	-	4.735.000	1.236.570	4.418.430
Mai	5.535.000	800.000	-	4.735.000	1.236.570	4.418.430
Iunie	5.535.000	800.000	-	4.735.000	1.236.570	4.418.430
Iulie	5.535.000	800.000	-	4.735.000	1.236.570	4.418.430
August	5.535.000	800.000	-	4.735.000	1.236.570	4.418.430
Septembrie	5.535.000	800.000	-	4.735.000	1.236.570	4.418.430
Octombrie	5.535.000	800.000	-	4.735.000	1.236.570	4.418.430
Noiembrie	5.535.000	800.000	-	4.735.000	1.236.570	4.418.430
Decembrie	5.535.000	800.000	-	4.735.000	1.236.570	4.418.430
TOTAL AN	**66.420.000**	**9.600.000**	-	**56.820.000**	**14.838.840**	**53.021.160**

Notă ! Aşa cum s-a făcut menţiunea, baremul lunar se actualizează semestrial, prin Hotărâre a Guvernului, în funcţie de indicele de inflaţie realizat pe 6 luni, comunicat de către Comisia Naţională de Statistică, procedându-se într-o asemenea situaţie la o recalculare a impozitului, din luna în care s-a modificat baremul.

> **Atenţie !** ***Fişele fiscale*** se completează în trei exemplare:
> - Originalul - pentru angajator;
> - O copie - pentru organul fiscal;
> - O copie - pentru angajat.

Notă ! Contribuţia la fondul de şomaj se aplică ca un procent asupra venitului realizat de salariat, fără a se lua în calcul ***sporul de vechime.***

APLICAŢIA NR. 2. În anul 2000, veniturile lunare şi elementele caracteristice ale unei persoane fizice angajate cu carte de muncă la un agent economic se prezintă astfel:

- Salariul tarifar = 3.000.000 lei
- Spor de vechime = 20 %
- Indemnizaţie de conducere = 10 %
- Spor de fidelitate = 5 %
- Salariatul prezintă un handicap de gr. I
- Salariatul are în întreţinere un copil

Determinarea venitului impozabil, a impozitului pe venit şi a altor indicatori importanţi presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Determinarea salariului brut (Sb):

$$Sb = St + Sv + As$$

în care:

Sb - salariul brut;
St - salariul tarifar;
Sv - sporul de vechime;
As - alte sporuri.

Determinarea fiecărui element component al salariului brut:

- Salariul tarifar (St) = 3.000.000 lei

- Sporul de vechime (Sv) = 20 % = $\frac{St \times 20}{100} = \frac{3.000.000 \times 20}{100} =$

 = 600.000 lei

- Alte sporuri (As):

 - Indemnizaţia de conducere = 10 % = $= \frac{St \times 10}{100} = \frac{3.000.000 \times 10}{100} =$ 300.000 lei

 - Spor de fidelitate = 5 % = $= \frac{St \times 5}{100} = \frac{3.000.000 \times 5}{100} =$ 150.000 lei

Total alte sporuri = 300.000 + 150.000 = 450.000 lei

Rezultă:

Sb = St + Sv + As = 3.000.000 + 600.000 + 450.000 = 4.050.000 lei

Sb = 4.050.000 lei

b) **Determinarea contribuţiilor pentru asigurările sociale de stat, asigurările sociale de sănătate şi protecţia socială (fondul de şomaj)**

- Determinarea contribuţiei pentru asigurările sociale de stat reprezentată de ***contribuţia pentru pensia suplimentară (CPS)***:

CPS = St x 5 % = $\frac{3.000.000 \times 5}{100}$ = 150.000 lei

CPS = 150.000 lei

c) Determinarea contribuţiilor pentru protecţia socială, reprezentată de ***contribuţia la fondul de şomaj*** (***CF***^{a}):

CF^a = St x 1 % = $\frac{3.000.000 \times 1}{100}$ = 30.000 lei

CF^a = 30.000 lei

- Determinarea contribuţiei pentru **asigurările sociale de sănătate (CAS):**

$$CASS = St \times 7\,\% = \frac{3.000.000 \times 7}{100} = 210.000 \text{ lei}$$

CASS = 210.000 lei

c) **Determinarea venitului net (Vn)**

Vn = Sb - (CPS + CF^a + CASS + CHp)

în care:

Vn - venitul net;
Sb - salariul brut;
CPS - contribuţia pentru pensia suplimentară;
CF^a - contribuţia la fondul de şomaj;
CASS - contribuţia la asigurările sociale de sănătate;
CHp - cheltuieli profesionale.

Elementele componente de determinare a venitului net se cunosc toate, cu excepţia cheltuielilor profesionale, care reprezintă 15 % din deducerea personală de bază (DPb).

Rezultă:

CHp = DPb x 15 %

în care:

CHp - cheltuieli profesionale;
DPb - deducerea personală de bază.

Conform legii, în momentul de faţă DPb este de 800.000 lei:

DPb = 800.000 lei

Rezultă:

$$CHp = DPb \times 15\,\% = 800.000 \times 15\,\% = \frac{800.000 \times 15}{100} = 120.000 \text{ lei}$$

CHp = 120.000 lei

Cunoscându-se toate elementele de calcul se poate determina ***venitul net*** (Vn):
Vn = Sb - (CPS + CF: + CASS + CHp) = 4.050.00 - (150.000 + 30.000 + 210.000 + + 120.000) = 4.050.000 - 510.000 = 3.540.000 lei

Vn = 3.540.000 lei

d) Determinarea venitului impozabil (Vi):

Vi = Vn - (DPb + DPs)

în care:

Vi - venitul impozabil;
Vn - venitul net;
DPb - deducerea personală de bază;
DPs - deducerile personale suplimentare;

Din datele problemei calculate până în acest moment cunoaştem:

Vn = 3.540.00 lei
DPb = 800.000 lei
DPs = ?

Rezultă că trebuie determinate ***deducerile personale suplimentare (DPs).*** Pentru o bună înțelegere a deducerilor personale de bază (DPb) şi deducerile personale suplimentare (DPs) facem precizările prevăzute în actele normative:

A. ***Deducerea personală de bază (DPb)*** este fixată la suma de 800.000 lei, pentru fiecare lună a semestrului I din anul 2000, iar pentru semestrul II al anului 200, este de 926.000 lei pentru fiecare lună;
B. ***Deducerea personală suplimentară (DPs)*** se calculează în funcție de deducerea personală de bază, astfel:
 1. ***Coeficientul de 0,6*** înmulțit cu deducerea personală de bază, pentru soția sau soțul aflat în întreținere.

Rezultă:

- pentru semestrul I, anul 2000:

DPs = 0,6 x 800.000 = 480.000 lei

- pentru semestrul II, anul 2000:

DPs = 0,6 x 926.000 = 555.600 lei

2. ***Coeficientul de 0,35*** înmulțit cu deducerea personală de bază, pentru fiecare din primii doi copii aflați în întreținere.

Rezultă:

- pentru semestrul I, anul 2000:

DPs = 0,35 x 800.000 = 280.000 lei

- pentru semestrul II, anul 2000:

DPs = 0,35 x 926.000 = 324.100 lei

3. ***Coeficientul de 0,20*** înmulțit cu deducerea personală de bază, începând cu al treilea copil și următorii, aflați în întreținere.

Rezultă:

- pentru semestrul I, anul 2000:

DPs = 0,20 x 800.000 = 160.000 lei

- pentru semestrul II, anul 2000:

DPs = 0,20 x 926.000 = 185.200 lei

> **Atenție !** Din cele prezentate rezultă că o familie naturală sau din părinți adoptivi va beneficia de coeficientul de deducere suplimentară de 0,35 înmulțit cu deducerea personală de bază numai pentru primii doi copii aflați în întreținere, iar pentru următorii (al treilea, al patrulea etc.) coeficientul de deducere suplimentară este de numai 0,20 înmulțit cu deducerea personală de bază.

4. Contribuabilii mai beneficiază de deduceri personale suplimentare în funcție de ***situația proprie*** sau a ***persoanelor aflate în întreținere***, în afara sumelor rezultate din calculul prezentat anterior, astfel:

▪ Coeficientul 1,0 înmulțit cu deducerea personală de bază pentru invalizii de gradul I și persoanele cu handicap grav.

Rezultă:

- pentru semestrul I, anul 2000:

DPs = 1,0 x 800.000 = 800.000 lei

- pentru semestrul II, anul 2000:

DPs = 1,0 x 926.000 = 926.000 lei

▪ Coeficientul de 0,5 înmulțit cu deducerea personală de bază pentru invalizii de gradul II și persoanele cu handicap accentuat.

Rezultă:

- pentru semestrul I, anul 2000:

DPs = 0,5 x 800.000 = 400.000 lei

- pentru semestrul II, anul 2000:

DPs = 0,5 x 926.000 = 463.000 lei

C. ***Deducerile personale de bază şi suplimentare*** prevăzute mai sus ***se însumează***, dar suma acestora admisă pentru calculul impozitului ***nu poate depăşi coeficientul de 2,5*** înmulţit cu deducerea personală de bază şi se acordă ***în limita venitului realizat***.

Rezultă:

- pentru semestrul I, anul 2000:

$$\Sigma\,(DPb + DPs) = 2{,}5 \times 800.000 = 2.000.000 \text{ lei}$$

- pentru semestrul II, anul 2000:

$$\Sigma\,(DPb + DPs) = 2{,}5 \times 926.000 = 2.315.000 \text{ lei}$$

Atenţie ! După cum se observă în definiţie, această limită maximă a deducerilor personale şi suplimentare se acordă în limita venitului realizat, ceea ce înseamnă că poţi să beneficiezi de această facilitate numai dacă realizezi venituri la acest nivel sau mai mari, angajatorul neavând nici o obligaţie de a plăti venituri la nivelul sumei deducerilor maxime.

D. Pentru copiii aflaţi în întreţinerea unei familii deducerea personală suplimentară va fi acordată părinţilor, conform înţelegerii între aceştia;

E. Nu se va fracţiona între părinţi deducerea personală suplimentară;

F. Deducerile personale nu se acordă personalului trimis în misiune permanentă în străinătate, potrivit legii;

G. Contribuabilii pentru care determinarea coeficientului de deduceri personale suplimentare se efectuează de către organul fiscal vor prezenta acestuia documentele justificative care atestă dreptul la deducerile personale suplimentare solicitate, pe baza situaţiei proprii şi a persoanelor aflate în întreţinere, respectiv:

- Certificat de căsătorie;
- Certificat de naştere a copilului;
- Certificat emis de comisia de expertiză medicală;
- Adeverinţă de venit a persoanei întreţinute sau declaraţia pe proprie răspundere;
- Alte documente solicitate în elucidarea cauzelor.

Documentele vor fi prezentate în original şi copie .

H. Contribuabilii care depun Declaraţia de venit global prin poştă vor anexa la această declaraţie copii legalizate ale documentelor justificative, care atestă dreptul la deduceri personale suplimentare;

I. În situaţia în care o familie are mai mulţi copii aflaţi în întreţinere, deducerile personale suplimentare se pot acorda unuia dintre părinţi pentru toţi copiii sau fiecărui părinte, pentru un număr de copii, conform înţelegerii între părinţi.

În aceste situaţii, angajaţii vor prezenta angajatorului sau organului fiscal, fie o declaraţie pe propria răspundere din partea soţului/soţiei, fie o adeverinţă emisă de angajatorul acestuia, după caz, din care să rezulte numărul de copii pentru care beneficiază de deduceri personale suplimentare, precum şi coeficientul de deducere personală suplimentară, alocat pentru fiecare copil.

K. Pentru ca un contribuabil să beneficieze de deducere personală suplimentară generată de faptul că are în întreţinere efectivă un alt membru de familie (rude până la gradul IV), trebuie să prezinte o declaraţie pe propria răspundere a persoanei aflate în întreţinere, prin care se declară că:

- Persoana se află efectiv în întreţinerea contribuabilului;
- Veniturile pe care le realizează sunt sub nivelul plafonului instituit de legiuitor (coeficientul acordat pentru deducerea suplimentară, înmulţit cu deducerea personală de bază).

Revenind la punctul (d) din exemplul prezentat, rezultă că pentru a putea calcula venitul impozabil trebuie determinate deducerile personale suplimentare (DPs), pe care le-am prezentat mai sus, aşa cum sunt ele precizate de legiuitor.

Atenţie ! În acest exemplu considerăm că deducerea personală de bază este cea din semestrul I, respectiv 800.000 lei/lună.

Pentru determinarea deducerii suplimentare, constatăm din datele problemei următoarele:

- Salariatul prezintă un handicap grav, pentru care beneficiază de coeficientul de deducere suplimentară 1,0 înmulţit cu deducerea personală de bază;
- Salariatul are în întreţinere un copil, pentru care beneficiază de o deducere personală suplimentară de 0,35 înmulţit cu deducerea personală de bază.

Rezultă:

DPs = (1,0 x DPb) + (0,35 x DPb) = (1,0 x 800.000) + (0,35 x 800.000) =
= 800.000 + 280.00 = 1.080.000 lei

DPs = 1.080.000

Aşa cum s-a precizat anterior, ***deducerile personale se însumează***, iar pentru calculul impozitului această sumă nu poate depăşi coeficientul de 2,5 înmulţit cu deducerea personală de bază.

În cazul exemplului prezentat suma deducerilor este următoarea:

Td = DPb + v DPs

în care:

Td - totalul deducerilor personale de bază şi suplimentare;
DPb - deducerile personale de bază;
DPs - deducerile personale suplimentare.

Rezultă:

Td = DPb + v DPs = 800.000 + 1.080.000 = 1.880.000 lei

Td = 1.880.000 lei

Cunoscând toate datele problemei se poate determina ***venitul impozabil***, astfel:
Vi = Vn - (DPb + DPs) = 3.540.000 - (800.000 + 1.080.000) = 3.540.000 - 1.880.000 = = 1.660.000 lei

Vi = 1.660.000 lei

e) **Determinarea impozitului pe salariu (Is)**

Nivelul ***impozitului pe salariu*** se stabileşte în baza ***venitului impozabil***, în baza cotelor de impunere prevăzute în tabelul de impozite (impozitar).

Astfel, pe baza impozitarului, observăm că ***venitul impozabil de 1.660.000 lei*** se situează în tranşa de venituri lunare cuprinse între 917.001 lei şi 2.250.000 lei, pentru care ***impozitul lunar este de 165.060 lei*** + 23%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 917.000 lei.

Rezultă:

$$Is = 165.000 + [(1.660 - 917.000) \times 23\% =$$
$$= 165.000 + (743.000 \times 23\%) =$$
$$= 165.000 + \left(\frac{743.000 \times 23}{100} \right) = 165.000 + 170.890 =$$
$$= 335.890 \text{ lei}$$

Is = 335.890 lei

Impozitul pe salariu astfel calculat se reţine de către angajator prin ***stopaj la sursă*** şi se virează la bugetul de stat.

f) ***Determinarea salariului net (Sn)*** se realizează prin deducerea din venitul net a impozitului pe salariu, calculat şi reţinut, după care se adaugă cheltuielile profesionale, respectiv:

Sn = Vn - Is + CHp

în care:

- Sn - salariul net, adică salariul nominal pe care îl va primi efectiv salariatul;
- Vn - venitul net;
- Is - impozitul pe salariu;
- CHp - cheltuieli profesionale.

Rezultă:

Sn = Vn - Is + CHp = 3.540.000 - 335.890 + 120.000 = 3.324.110 lei

Sn = 3.324.110 lei

f) În baza datelor cunoscute se pot determina o serie de indicatori de fiscalitate, cum ar fi:

- cota medie a impozitului pe salariu;
- gradul de fiscalitate.

- Cota medie a impozitului pe salarii (C_{Is}) se determină în baza următoarei relații de calcul:

$$C_{Is} = \frac{Is}{Vi} \times 100$$

în care:

C_{Is} - cota medie a impozitului pe salarii în venitul brut;
Is - impozitul pe salarii plătit la bugetul statului;
Vi - venitul impozabil.

Rezultă:

$$C_{Is} = \frac{Is}{Vi} \times 100 = \frac{335.890}{1.660.000} \times 100 = 20,2\ \%$$

$$\boxed{C_{Is} = 20,2\ \%}$$

- Gradul de fiscalitate (G_f) se determină în baza următoarei relații de calcul:

$$G_f = \left[\frac{(CPS + CF^a + CASS + Is)}{Vi} \times 100\right]$$

în care:

G_f - gradul de fiscalitate;
CPS - contribuția salariatului pentru pensia suplimentară (5%);
CF^a - contribuția salariatului la fondul de șomaj (1%);
CASS - contribuția salariatului la asigurările sociale de sănătate (7%);
Is - impozitul pe salarii (conform impozitarului);
Vi - venitul impozabil.

Rezultă:

$$G_f = \left[\frac{(CPS + CF^a + CASS + Is)}{Vi} \times 100\right] =$$

$$= \left[\frac{(150.000 + 30.000 + 210.000 + 335.890)}{1.660.000} \times 100\right] =$$

$$= \frac{725.890}{1.660.000} \times 100 = 43,7\ \%$$

$$\boxed{G_f = 43,7\%}$$

Atenţie ! Reamintim faptul că, pentru calculul contribuţiei la pensia suplimentară şi la contribuţia pentru asigurările sociale de sănătate, baza de calcul este venitul brut din salarii, care include şi ***sporul de vechime***, iar pentru calculul contribuţiei la fondul de şomaj, în baza de calcul nu se include şi sporul de vechime, baza de calcul constituindu-l ***salariul de bază,*** format din salariul tarifar, indemnizaţii de conducere şi alte sporuri.

APLICAŢIA NR. 3. Calculul impozitului lunar pentru venituri din salarii la funcţia de bază, pentru un angajat fără persoane în întreţinere – semestrul I – 2000:

- Salariul tarifar de încadrare = 3.000.000 lei
- Indemnizaţia de conducere = 20 % = $\frac{3.000.000 \times 20}{100}$ = 600.000 lei

Total = 3.000.000 + 600.000 = 3.600.000 lei

- Salariul de merit = 15% = $\frac{3.600.000 \times 15}{100}$ = 540.000 lei

- Salariul de bază = 3.600.000 + 540.000 = 4.140.000 lei

- Spor de vechime = 25 % = $\frac{4.140.000 \times 25}{100}$ = 1.035.000 lei

Venitul brut lunar din salariu (Sb) = 4.140.000 + 1.035.000 = 5.175.000 lei
(Salariul brut sau venitul brut (Vb)

Cheltuielile deductibile (CHd):

a) Contribuţii personale:

- Contribuţia la pensia suplimentară (CPS) = 5 % = $\frac{5.175.000 \times 5}{100}$ = 258.750 lei
- Contribuţia la fondul de şomaj (CF^a) = 1 % = $\frac{4.140.000 \times 1}{100}$ = 41.400 lei
- Contribuţia la asigurările sociale de sănătate (CASS) = 7 % = $\frac{5.175.000 \times 7}{100}$ = 362.250 lei

Total = 258.750 + 41.400 + 362.250 = 662.400 lei

b) - ***Cheltuieli* profesionale** = 15 % din DPb = $\frac{800.000 \times 15}{100}$ =

= 120.000 lei

TOTAL cheltuieli deductibile = 662.400 + 120.000 = 782.400 lei

- Venitul net din salarii (Vn) =
 = Sb - (CPS + CF^a + CASS + CHp) = Sb - CHd =
 = 5.175.000 - 782.400 = 4.392.600 lei

- Deducerea personală de bază (DPb) = 800.000 lei
- Deduceri personale suplimentare (DPs) = 0

Venitul impozabil (Vi) sau venitul lunar bază de calcul al impozitului
= Vn - (DPb + DPs) = 4.392.600 - (800.000 + 0) =
= 4.392.600 - 800.000 = 3.592.600 lei

Impozitul pe salariu calculat şi reţinut lunar (Is):

- Venitul impozabil de 3.592.600 lei se situează, conform impozitarului, în tranşa de venituri impozabile cuprinse între 3.583.001 lei şi 5.000.000 lei pentru care impozitul lunar este de 844.890 lei + 34 % pentru ceea ce depăşeşte suma de 3.583.000 lei.

Rezultă:

Is = 844.890 + [(3.592.600 - 3.583.000) x 34 %] =

$$= 844.890 + \left(\frac{9.600 \times 34}{100} \right) = 844.890 + 3.624 = 848.514 \text{ lei}$$

- Salariul net (Sn) = Vn - Is + CHp = 4.392.600 - 848.514 +
 + 120.000 = 3.664.086 lei

<u>Notă !</u> Salariul net (Sn) sau câştigul net (Cn) se poate determina şi după formula:

Sn = Sb - Cp - Is

Sau

Cn = Vb - Cp - Is

în care:

Sn - salariul net sau câştigul net (Cn);
Sb - salariul brut sau venitul brut din salarii (Vb);
Cp - contribuţii personale, care include CPS, CF^a şi CASS;
Is - impozitul pe salarii.

Indiferent de metoda aplicată rezultatul este acelaşi.

Rezultă:

Cn = Vb - Cp - Is = 5.175.000 - 662.400 - 848.514 = 3.664.086 lei

Cn = 3.664.086 lei

APLICAŢIA NR. 4. Calculul impozitului lunar pentru veniturile din salarii la funcţia de bază pentru un angajat fără persoane în întreţinere, în semestrul II al anului 2000, conform următoarelor state:

- Salariul (St) tarifar de încadrare (luna iulie 2000) = 3.000.000 lei
- Indemnizaţia de conducere = 20 % = $\frac{3.000.000 \times 20}{100}$ = 600.000 lei

Total = 3.000.000 + 600.000 = 3.600.000 lei

- Salariul de merit = 15% = $\frac{3.600.000 \times 15}{100}$ = 540.000 lei
- Salariul de bază = 3.600.000 + 540.000 = 4.140.000 lei
- Spor de vechime (Sv) = 25 % = $\frac{4.140.000 \times 25}{100}$ = 1.035.000 lei

Venitul brut sau salariul brut = 4.140.000 + 1.035.000 = 5.175.000 lei
(Vb)) (Sb)

Cheltuielile deductibile (CHd):

a) Contribuţii personale (Cp):

- Contribuţia la pensia suplimentară (CPS) = 5 % = $\frac{Vb \times 5}{100}$ =

= $\frac{5.175.000 \times 5}{100}$ = 258.750 lei

- Contribuţia la fondul de şomaj (CF^{s}) = 1 % = $\frac{\text{salariul de bază} \times 1}{100}$ =

= $\frac{4.140.000 \times 1}{100}$ = 41.400 lei

- Contribuţia la asigurările sociale de sănătate (CASS) = 7 % =

$$= \frac{Vb \times 7}{100} = \frac{5.175.000 \times 7}{100} = 362.250 \text{ lei}$$

Total = 258.750 + 41.400 + 362.250 = 662.400 lei

***b) Cheltuieli* profesionale (*CHp*)** = DPb x 15 % = $\frac{926.000 \times 15}{100}$ =

= 138.900 lei

TOTAL cheltuieli deductibile (CHd) = 662.400 + 138.900 = 801.300 lei

- Venitul net din salarii (Vn) =
 = Vb - (CPS + CF[a] + CASS + CHp) = Vb - CHd =
 = 5.175.000 - 801.300 = 4.373.700 lei

- Deducerea personală de bază (DPb) = 926.000 lei
- Deduceri personale suplimentare (DPs) = 0

Venitul lunar impozabil (Vi) = Vn - (DPb + DPs) = 4.373.700 - (926.000 + 0) =
= 4.373.700 - 926.000 = 3.447.700 lei

Impozitul pe salariu (Is):

- Vi = 3.447.700 lei
- Tranşa de venituri din impozitar unde se încadrează este în intervalul: 2.603.001 lei - 4.146.000 lei
- Impozitul pe salarii (Is) = 545.640 lei + 28% pentru ceea ce depăşeşte suma de 2.603.000 lei.

Rezultă:

Is = 545.640 + [(3.447.700 - 2.603.000) x 28 %] = 545.640 + (844.700 x 28 %) =

$$= 545.640 + \left(\frac{844.700 \times 28}{100}\right) = 545.640 + 236.516 = 782.156 \text{ lei}$$

- SALARIUL NET (Sn) sau CÂŞTIGUL NET (Cn):

Sn = Vn - Is + CHp = 4.373.700 - 782.156 + 138.900 = 3.730.444 lei

Sn = 3.730.444 lei

Sau:

Cn = Vb - Cp - Is = 5.175.000 - 662.400 - 782.156 = 3.730.444 lei

Cn = 3.730.444 lei

Atenţie ! Pentru determinarea impozitului lunar pe veniturile din salarii şi pensii (H.G. nr. 611/2000), realizate în ***semestrul II al anului 2000***, se stabileşte următorul barem lunar:

VENITUL LUNAR IMPOZABIL - LEI -	IMPOZITUL LUNAR - LEI -
▪ Până la 1.061.000	▪ 18 %
▪ Între: 1.061.001 - 2.603.000	▪ 190.980 lei + 23%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 1.061.000 lei
▪ Între: 2.603.001 - 4.146.000	▪ 545.640 lei + 28%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 2.603.000 lei
▪ Între: 4.146.001 - 5.785.000	▪ 977.680 lei + 34%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 4.146.000 lei
▪ Peste 5.785.000	▪ 1.534.940 lei + 40%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 5.785.000 lei

De asemenea, trebuie reţinute următoarele:

- Prin venituri realizate în semestrul II se înţelege orice sumă primită sub formă de salarii sau pensii, începând cu luna iulie 2000, cu excepţia plăţilor reprezentând lichidarea pe luna iunie, care sunt considerate venituri realizate în semestrul I;
- Veniturile încasate în avans în cursul anului pentru plata indemnizaţiilor de concediu de odihnă se cuprind în baza de calcul pentru luna la care se referă şi se cumulează cu celelalte drepturi primite în lunile respective;
- Baza de calcul al venitului supus impozitului se calculează prin rotunjire, în sensul că fracţiunile sub 500 lei, inclusiv, se neglijează, iar ceea ce depăşeşte 500 lei se rotunjeşte la 1000 lei;
- Începând cu luna iulie 2000, sumele fixe prevăzute în O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit se stabilesc după cum urmează:
 a) Deducerea personală de bază (DPb) este de 926.000 lei/lună;
 b) Suma scutită de impozit pentru veniturile obţinute din jocurile de noroc, din premii şi prime în bani şi/sau în natură, pentru fiecare câştig realizat, de la acelaşi organizator sau plătitor, într-o singură zi este de 3.470.000 lei inclusiv;

- **Baremul mediu anual** stabilit de Guvern care se utilizează pentru determinarea impozitului pe ***venitul anual global impozabil realizat*** este următorul:

VENITUL ANUAL IMPOZABIL - LEI -	IMPOZITUL ANUAL - LEI -
▪ Până la 11.868.000	▪ 18 %
▪ Între: 11.868.001 - 29.118.000	▪ 2.136.240 lei + 23%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 11.868.000 lei
▪ Între: 29.118.001 – 46.374.000	▪ 6.103.740 lei + 28%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 29.118.000 lei
▪ Între: 46.374.001 - 64.710.000	▪ 10.935.420 lei + 34%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 46.374.000 lei
▪ Peste 64.710.000	▪ 17.169.660 lei + 40%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 64.710.000 lei

APLICAŢIA NR. 5. Calculul impozitului lunar pentru venituri din salarii la funcţia de bază, pentru un angajat cu soţie şi un copil minor în întreţinere, pe semestrul I – 2000 se face astfel:

- Salariul tarifar de încadrare (St) = 3.000.000 lei

- Spor de vechime (Sv) = 20% = $\frac{3.000.000 \times 20}{100}$ = 600.000 lei

VENIT BRUT (Vb) sau SALARIU BRUT (Sb) = 3.000.000 + 600.000 = 3.600.000 lei

Vb = Sb = 3.600.000 lei

CHELTUIELI DEDUCTIBILE (CHd):

a) Contribuţii personale (Cp):

- Contribuţia la pensia suplimentară (CPS) = 5% = Vb x 5 =

$= \frac{3.600.000 \times 5}{100} = 180.000$ lei

CPS = 180.000 lei

- Contribuţia la fondul de şomaj (CFŞ) = 1% = St x 1% =

$= \frac{3.000.000 \times 1}{100} = 30.000$ lei

CFŞ = 30.000 lei

- Contribuţia la asigurările sociale de sănătate (CASS) = 7% =

$= Vb \times 7 = \frac{3.600.000 \times 7}{100} = 252.000$ lei

CASS = 252.000 lei

TOTAL CONTRIBUŢII PERSONALE (Cp) = 180.000 + 30.000 + 252.000 = 534.000 lei

Cp = 534.000 lei

b) ***Cheltuieli* profesionale** = 15% = DPb x 15% = $\frac{800.000 \times 15}{100}$ = 120.000 lei
(CHp)

CHp = 120.000 lei

TOTAL cheltuieli deductibile = 534.000 + 120.000 = 654.000 lei
(CHd)

CHd = 654.000 lei

- Venitul net din salarii (Vn) =

= Vb - (CPS + CFŞ + CASS + CHp) = Vb - CHd =
= 3.600.000 - 654.000 = 2.946.000 lei

Vn = 2.946.000 lei

- Deducerea personală de bază (DPb) = 800.000 lei

- Deduceri personale suplimentare (DPs)
 - pentru soţie = DPb x 0,60 = 800.000 x 0,60 = 480.000 lei
 - pentru primul copil = DPb x 0,35 = 800.000 x 0,35 = 280.000 lei

Total deduceri personale suplimentare = 480.000 + 280.000 = 760.000 lei

Total deduceri personale (de bază şi suplimentare) = 800.000 + 760.000 = 1.560.000 lei

DPb + DPs = 1.560.000 lei

Venitul impozabil (Vi) =
= Vn - (DPb + DPs) 2.946.000 - 1.560.000 = 1.386.000 lei

Vi = 1.386.000 lei

- Impozitul pe salariu (Is):
 - Venitul impozabil de 1.386.000 lei se încadrează conform impozitarului, în tranşa de venituri cuprinsă între 917.001 lei şi 2.250.000 lei;
 - Pentru acest venit, impozitul pe salariu (Is) = 165.060 lei + 23%, pentru ceea ce depăşeşte suma de 917.000 lei.

Rezultă:

$$Is = 165.060 + [(1.386.000 - 917.000) \times 23\%] = 165.060 + (469.000 \times 23\%) =$$

$$= 165.060 + \left(\frac{469.000 \times 23}{100} \right) = 165.060 + 107.870 = 272.930 \text{ lei}$$

Is = 272.930 lei

- SALARIUL NET (Sn) sau CÂŞTIGUL NET (Cn):

- $Sn = Vn - Is + CHp = 2.946.000 - 272.930 + 120.000 = 2.793.070$ lei

Sn = 2.793.070 lei

- $Cn = Vb - Cp - Is = 3.600.000 - 534.000 - 272.930 = 2.793.070$ lei

Cn = 2.793.070 lei

<u>Notă !</u> În acelaşi mod se fac calculele şi pentru semestrul II, singura diferenţă fiind aceea că în semestrul II deducerea personală de bază este de 926.000 lei, iar deducerile suplimentare se calculează în raport cu deducerea de bază.

<u>APLICAŢIA NR. 6.</u> Un angajat cu contract permanent de muncă realizează următoarele venituri, pentru care se calculează impozit pe venit:

- Salariu tarifar (St) = 2.000.000 lei;
- Spor de vechime (Sv) = 20%;
- Spor de confidenţialitate = 5%;
- Primeşte un bun în natură în sumă de 3.000.000 lei pentru care se calculează TVA (19%) şi accize (10%);
- Salariatul are în întreţinere 3 copii

Rezolvarea acestei probleme presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Determinarea salariului brut (Sb) sau a venitului brut (Vb), care au aceeaşi semnificaţie:

$$Sb = St + Sv + As$$

în care:

- Sb - salariul brut;
- St - salariul tarifar de încadrare;
- Sv - sporul de vechime;
- As - alte sporuri.

Rezultă:

- St = 2.000.00 lei
- $Sv = 20\% = St \times 20\% = \frac{2.000.000 \times 20}{100} = 400.000$ lei
- $As = 5\% = St \times 5\% = \frac{2.000.000 \times 5}{100} = 100.000$ lei

Rezultă:

$$Sb = St + Sv + As = 2.000.000 + 400.000 + 100.000 = 2.500.000 \text{ lei}$$

$$Sb = 2.500.000 \text{ lei}$$

b) Determinarea cheltuielilor deductibile (CHd):

b_1 Determinarea contribuţiilor personale (Cp):

- Contribuţia la pensia suplimentară (CPS) = 5% =

$$= Sb \times 5\% = \frac{2.500.000 \times 5}{100} = 125.000 \text{ lei}$$

$$CPS = 125.000 \text{ lei}$$

- Contribuţia la fondul de şomaj (CFŞ) = 1% = (St + As) x 1% = 2.100.000 x 1% =

$$= \frac{2.100.000 \times 1}{100} = 21.000 \text{ lei}$$

$$CFŞ = 21.000 \text{ lei}$$

- Contribuția la asigurările sociale de sănătate (CASS) = 7% =

$$= Sb \times 7\% = \frac{2.500.000 \times 5}{100} = 175.000 \text{ lei}$$

CASS = 175.000 lei

TOTAL CONTRIBUȚII PERSONALE (Cp) = 125.000 + 21.000 + 175.000 = 321.000 lei

b_2 Determinarea cheltuielilor profesionale:

$$CHp = DPb \times 15\% = \frac{926.000 \times 15}{100} = 138.900 \text{ lei}$$

CHp = 138.900 lei

TOTAL CHELTUIELI DEDUCTIBILE = Cp + CHp =
= 321.000 + 138.900 = 459.900 lei

CHd = 459.900 lei

c) Determinarea venitului net (Vn) = Sb - (CPS + CFȘ + CASS + CHp) = Sb - CHd =

= 2.500.000 - 459.900 = 2.040.100 lei

Vn_1 = 2.040.100 lei

La venitul net (Vn) se adaugă contravaloarea bunului în natură, în sumă de 3.000.000 lei, sumă ce se consideră preț de vânzare, la care se adaugă acciza și TVA.

Valoarea în lei a bunului = Pv + A + TVA

în care:
- Pv - preț de vânzare;
- A - acciza;
- TVA - taxa pe valoarea adăugată.

- Determinarea accizei:

$A = Pv \times C_A$

în care:

A - valoarea accizei;
Pv - preţ de vânzare;
C_A - cota de acciză (10%).

Rezultă:

$$A = Pv \times C_A = 3.000.000 \times 10\% = \frac{3.000.000 \times 10}{100} = 300.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{A = 300.000 \text{ lei}}$$

- Determinarea TVA:

$$\boxed{TVAc = (Pv + A) \times C_{TVA}}$$

în care:

TVA - taxa pe valoarea adăugată colectată;
Pv - preţ de vânzare;
A - valoarea accizei;
C_{TVA} - cota TVA care este de 19%.

Rezultă:

$$TVAc = (Pv + A) \times C_{TVA} = (3.000.000 + 300.000) \times 19\% = \frac{3.300.000 \times 19}{100} = 627.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{TVAc = 627.000 \text{ lei}}$$

Rezultă:

Valoarea bunului = Pv + A + TVAc = 3.000.000 + 300.000 + + 627.000 = 3.927.000 lei

$$\boxed{\text{Valoarea bunului în natură} = 3.927.000 \text{ lei}}$$

Această sumă se cumulează cu venitul net anterior şi rezultă:

$$Vn_2 = Vn_1 + 3.927.000 = 2.040.100 + 3.927.000 = 5.967.100 \text{ lei}$$

$$\boxed{Vn = 5.967.100 \text{ lei}}$$

d) Determinarea deducerii personale de bază (DPb):

Conform actelor normative, în semestrul II, anul 2000, deducerea personală de bază este de 926.000 lei.

DPb = 5.967.100 lei

e) Determinarea deducerilor personale suplimentare (DPs):

- pentru primul copil:

DPs = 0,35 x DPb = 0,35 x 926.000 = 324.100 lei

- pentru al doilea copil :

DPs = 0,35 x DPb = 0,35 x 926.000 = 324.100 lei

- pentru al treilea copil:

DPs = 0,20 x DPb = 0,20 x 926.000 = 185.200 lei

Total DPs = 324.100 + 324.100 + 185.200 = 833.400 lei

f) Determinarea totalului deducerilor personale (DP):

DP = DPb + DPs = 926.000 + 833.400 = 1.759.400 lei

DP = 1.759.400 lei

a) Determinarea venitului impozabil (Vi):

Vi = Vn - (DPb + DPs)

în care:

Vi - venitul impozabil;
Vn - venitul net;
DPb - deducerea personală de bază;
DPs - deducerile personale suplimentare.

Rezultă:

Vi = Vn - (DPb + DPs) = 5.967.100 - 1.759.400 = 4.207.700 lei

Vi = 4.207.700 lei

b) Determinarea impozitului pe veniturile din salarii (Is):

- Conform impozitarului de pe semestrul II, venitul impozabil de 4.207.700 lei se situează în tranşa de venituri impozabile cuprinse între 4.146.001 şi 5.785.000 lei, pentru care impozitul pe salariu este de 977.680 lei + 34% pentru ceea ce depăşeşte suma de 4.146.000 lei.

Rezultă:

Is = 977.680 + [(4.207.700 - 4.146.000) x 34%] = 977.680 + (61.700 x 34%)

$$= 977.680 + \frac{61.700 \times 34}{100} = 977.680 + 20.978 = 998.658 \text{ lei}$$

Is = 998.658 lei

c) Determinarea salariului net (Sn) sau a câștigului net (Cn):

Sn = Vn - Is + CHp = 5.967.100 - 998.658 + 138.900 = 5.107.342 lei

Sn = 5.107.342 lei

Cn = (Vb + Valoarea bunului în natură) - Cp - Is = (2.500.000 + 3.927.000) – - 321.000 - 998.658 = 6.427.000 - 321.000 - 998.658 = 5.107.342 lei

Cn = 5.107.342 lei

APLICAȚIA NR. 7. Calculul impozitului pe veniturile din salariu, altele decât cele de la funcția de bază (semestrul I + II).

Salariatul realizează următoarele venituri (FF2):

> **Atenție !** Pentru veniturile din salarii, altele decât funcția de bază, baza de calcul al impozitului pe salarii o reprezintă venitul net (Vn), calculat ca diferență între venitul brut realizat într-o lună (Vb) și contribuția la asigurările sociale de sănătate (CASS).
>
> Vn = Vb - CASS
>
> în care:
> - Vn - venitul net;
> - Vb - venitul brut sau salariul brut (Sb);
> - CASS - contribuția salariatului la asigurările sociale de sănătate.

♦ **LUNA IANUARIE - 2000:**

- Venit brut (Vb) = 2.000.000 lei
- CASS = 7% = $\frac{Vb \times 7}{100} = \frac{2.000.000 \times 7}{100}$ = 140.000 lei
- Venit net (Vn) = Vb - CASS = 2.000.000 - 140.000 = 1.860.000 lei
- Impozitul pe salariu (Is) - calculat și reținut la sursă:
 - Practic, venitul net în această situație se constituie în venit impozabil;
 - Venitul impozabil de 1.860.000 lei se situează, conform impozitarului, în tranșa de venituri cuprinsă între 917.001 lei și 2.250.000 lei, pentru care impozitul pe salarii este de 165.060 lei + 23% pentru ceea ce depășește suma de 917.000 lei.

Rezultă:

$$Is = 165.060 + [(1.860.000 - 917.000) \times 23\%] = 165.060 +$$

$$+ (943.000 \times 23\%) = 165.060 + \frac{943.000 \times 23}{100} =$$

$$= 165.060 + 216.890 = 381.950 \text{ lei}$$

$$\boxed{Is_{\text{ianuarie}} = 381.950 \text{ lei}}$$

- Salariul net (Sn) = Vn - Is = 1.860.000 - 381.950 = 1.478.050 lei

♦ **LUNA FEBRUARIE - 2000:**

- Venit brut (Vb) = 1.000.000 lei
- $CASS = 7\% = Vb \times 7\% = \frac{1.000.000 \times 7}{100} = 70.000$ lei
- Venit net (Vn), bază de calcul al impozitului:

 Vn = Vb - CASS = 1.000.000 - 70.000 = 930.000 lei
- Impozitul pe salarii (Is), conform impozitarului:

$$Is = 165.060 + [(930.000 - 917.000) \times 23\%] = 165.060 +$$

$$+ (13.000 \times 23\%) = 165.000 + \frac{13.000 \times 23}{100} =$$

$$= 165.060 + 2.990 = 168.050 \text{ lei}$$

$$\boxed{Is_{\text{februarie}} = 168.050 \text{ lei}}$$

- Salariul net (Sn) = Vn - Is = 930.000 - 168.050 = 761.950 lei

♦ **LUNA MARTIE - 2000:**

- Venit brut (Vb) = 500.000 lei
- $CASS = 7\% = Vb \times 7\% = \frac{500.000 \times 7}{100} = 35.000$ lei
- Venit net (Vn), bază de calcul al impozitului:

 Vn = Vb - CASS = 500.000 - 35.000 = 465.000 lei

- Impozitul pe salarii (Is), conform impozitarului:

$$Is = 465.000 \times 18\% = \frac{465.000 \times 18}{100} = 83.700 \text{ lei}$$

- Salariul net (Sn) = Vn - Is = 465.000 - 83.700 = 381.300 lei

- **<u>LUNA APRILIE - 2000:</u>** - fără activitate
- **<u>LUNA MAI - 2000:</u>** - fără activitate
- **<u>LUNA IUNIE - 2000:</u>** - fără activitate
- **<u>LUNA IULIE - 2000:</u>** - fără activitate
- **<u>LUNA AUGUST - 2000:</u>**

 - Venit brut (Vb) = 3.000.000 lei
 - $$CASS = 7\% = \frac{3.000.000 \times 7}{100} = 210.000 \text{ lei}$$
 - Venit net (Vn) = Vb - CASS = 3.000.000 - 210.000 = 2.790.000 lei
 - Impozitul pe salariu (Is), conform impozitarului pe semestrul II, 2000, este următorul:

$$Is = 545.640 + [(2.790.000 - 2.603.000) \times 28\%] = 545.640 +$$

$$+ (187.000 \times 28\%) = 545.640 + \frac{187.000 \times 28}{100} =$$

$$= 545.640 + 52.360 = 598.000 \text{ lei}$$

Is = 598.000 lei

- Salariul net (Sn) = Vn - Is = 2.790.000 - 598.000 = 2.192.000 lei

Sn = 2.192.000 lei

- **<u>LUNA SEPTEMBRIE - 2000:</u>** - fără activitate
- **<u>LUNA OCTOMBRIE - 2000:</u>** - fără activitate
- **<u>LUNA NOIEMBRIE - 2000:</u>** - fără activitate
- **<u>LUNA DECEMBRIE - 2000:</u>** - fără activitate

TOTAL AN 2000:

- Venit brut total = $Vb_{ianuarie}$ + $Vb_{februarie}$ + Vb_{martie} + Vb_{august} = = 2.000.000 + 1.000.000 + 500.000 + 3.000.000 = 6.500.000 lei

Vb_{total} = 6.500.000 lei

- $CASS_{total}$ = $CASS_{ianuarie}$ + $CASS_{februarie}$ + $CASS_{martie}$ + $CASS_{august}$ = = 140.000 + 70.000 + 35.000 + 210.000 = 455.000 lei

$CASS_{total}$ = 455.000 lei

- Venit net total (Vn_{total}) = $Vn_{ianuarie}$ + $Vn_{februarie}$ + Vn_{martie} + Vn_{august} = = 1.860.000 + 930.000 + 465.000 + 2.790.000 = 6.045.000 lei

Vn_{total} = 6.045.000 lei

- Impozitul pe salarii – total (Is_{total}):

Is_{total} = $Is_{ianuarie}$ + $Is_{februarie}$ + Is_{martie} + Is_{august} = 381.950 + 168.050 + + 83.700 + 598.000 = 1.231.700 lei

Is_{total} = 1.231.700 lei

- Salariul net total (Sn_{total}):

Sn_{total} = $Sn_{ianuarie}$ + $Sn_{februarie}$ + Sn_{martie} + Sn_{august} = 1.478.050 + + 761.950 + 381.300 + 2.192.000 = 4.813.250 lei

Sn_{total} = 4.813.250 lei

APLICAȚIA NR. 8. Veniturile lunare ale unui angajat cu cartea de muncă, într-o lună din semestrul I 2000, la un agent economic cu activități de comerț exterior cuprind:

- Salariul tarifar în lei = 3.000.000 lei;
- Salariul tarifar în valută = 500 $;
- Indemnizația de conducere = 10%;
- Spor de vechime = 20%;
- Spor de fidelitate = 3%;
- Spor pentru titlul științific de doctor = 15%;
- Cursul de schimb al valutei = 25.000 lei/$;
- Salariatul are în întreținere soția și o rudă până la gradul IV.

Determinarea impozitului pe salariu presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Determinarea salariului tarifar:

- Salariul tarifar în lei = 3.000.000 lei
- Salariul tarifar în valută = 500 $ x 25.000 lei/$ = 12.500.000 lei

Total salariu tarifar = 3.000.000 + 12.500.000 = 15.500.000 lei

St = 15.500.000 lei

b) Determinarea salariului de bază (SB):

SB = St + Ic + As

în care:

SB - salariul de bază;
St - salariul tarifar cumulat în lei şi în valută;
Ic - indemnizaţia de conducere;
As - alte sporuri.

c) Calculul indemnizaţiei de conducere (Ic):

- Indemnizaţia de conducere (Ic) = 10% = St x 10% =

$$= \frac{15.500.000 \times 10}{100} = 1.550.000 \text{ lei}$$

Ic = 1.550.000 lei

d) - Alte sporuri (As):

- Spor de fidelitate (Sf) = 3% = St x 3% = $\frac{15.500.000 \times 3}{100}$ =

= 465.000 lei

Sf = 465.000 lei

- Spor pentru titlul ştiinţific de doctor (Sd) = 15% = St x 15% =

$$= \frac{15.500.000 \times 15}{100} = 2.325.000 \text{ lei}$$

Sd = 2.325.000 lei

Rezultă:

As = Sf + Sd

în care:

As - alte sporuri;
Sf - spor de fidelitate;
Sd - spor de doctorat.

Rezultă:

As = Sf + Sd = 465.000 + 2.325.000 = 2.790.000 lei

As = 2.790.000 lei

Rezultă:

SB = St + Ic + As = 15.500.000 + 1.550.000 + 2.790.000 =19.840.000 lei

SB = 19.840.000 lei

e) Determinarea venitului brut (Vb) sau a salariului brut (Sb):

Vb = St + Ic + Sv + As

în care:

Vb - venitul brut sau salariul brut;
St - salariul tarifar;
Ic - indemnizația de conducere;
Sv - sporul de vechime;
As - alte sporuri.

Atenție ! În mod normal salariul tarifar (St) și indemnizația de conducere (Ic) ar trebui să se regăsească sub denumirea de salariul tarifar de încadrare (Sti).

Sti = St + Ic

în care:

Sti - salariul tarifar de încadrare;
St - salariul tarifar;
Ic - indemnizația de conducere.

Rezultă:

$$Sti = St + Ic = 15.500.000 + 1.550.000 = 17.050.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{Sti = 17.050.000 \text{ lei}}$$

Dintre elementele de calcul al venitului brut (salariului brut) nu se cunoaşte valoarea absolută a sporului de vechime (Sv).

Rezultă:

$$Sv = Sti \times 20\% = \frac{17.050.000 \times 20}{100} = 3.410.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{Sv = 3.410.000 \text{ lei}}$$

Rezultă:

$$Vb = Sti + Sv + As = 17.050.000 + 3.410.000 + 2.790.000 = 23.250.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{Vb = 23.250.000 \text{ lei}}$$

f) ***Determinarea cheltuielilor deductibile (CHd):***

$$\boxed{CHd = Cp + CHp}$$

în care:

CHd - cheltuielile deductibile fiscale;
Cp - contribuţiile personale ale salariatului;
CHp - cheltuielile profesionale.

f_1 ***- Determinarea contribuţiilor personale (Cp):***

- Contribuţia salariatului la pensia suplimentară (CPS):

$$CPS = Vb \times 5\% = \frac{23.250.000 \times 5}{100} = 1.162.500 \text{ lei}$$

$$\boxed{CPS = 1.162.500 \text{ lei}}$$

- Contribuţia salariatului la fondul de şomaj (CFŞ):

$$CFŞ = SB \times 1\% = \frac{19.840.000 \times 1}{100} = 198.400 \text{ lei}$$

CFŞ = 198.400 lei

FOARTE IMPORTANT ! În actul normativ de constituire a ***fondului de şomaj*** se precizează că această contribuţie de 1% se aplică la salariul tarifar de încadrare, pe când în manualul elaborat de Ministerul Finanţelor, pentru impozitul pe venit, procentul de 1% se aplică la ***salariul de bază (SB)***. Este posibil ca în practica contabilă să se întâlnească ambele variante, deci atenţie!

- Contribuţia salariatului la asigurările sociale de sănătate (CASS):

$$CASS = Vb \times 7\% = 23.250.000 \times 7\% = \frac{23.250.000 \times 7}{100} = 1.627.500 \text{ lei}$$

CASS = 1.627.500 lei

TOTAL CONTRIBUŢII PERSONALE (Cp) = CPS + CFŞ + CASS =
= 1.162.500 + 198.400 + 1.627.500 = 2.988.400 lei

Cp = 2.988.400 lei

f_2 - Cheltuielile profesionale (CHp):

- Pentru semestrul I, 2000:

CHp = DPb x 15%

în care:

CHp - cheltuielile profesionale;
DPb - deducerea personală de bază, care în semestrul I, 2000, este de 800.000 lei.

DPb = 800.000 lei

Rezultă:

$$CHp = DPb \times 15\% = 800.000 \times 15\% = \frac{800.000 \times 15}{100} = 120.000 \text{ lei}$$

CHp = 120.000 lei

TOTAL CHELTUIELI DEDUCTIBILE (CHd) = Cp + CHp =
= 2.988.400 + 120.000 = 3.108.400 lei

CHd = 3.108.400 lei

g) ***Determinarea venitului net (Vn):***

Vn = Vb - (CPS + CFŞ + CASS + CHp) = = Vb - (Cp + CHp) = Vb - CHd

în care:

- Vn - venitul net;
- Vb - venitul brut;
- CPS - contribuţia salariatului la pensia suplimentară (5%);
- CFŞ - contribuţia salariatului la fondul de şomaj;
- CASS - contribuţia salariatului la asigurările sociale de sănătate (7%);
- CHp - cheltuieli profesionale (15% din DPb);
- Cp - contribuţiile personale care includ CPS, CFŞ şi CASS;
- CHd - cheltuielile deductibile care includ Cp şi CHp.

Rezultă:

Vn = Vb - CHd = 23.250.000 - 3.108.400 = 20.141.600 lei

Vn = 20.141.600 lei

g) Determinarea venitului impozabil (Vi):

Vi = Vn - (DPb + DPs)

în care:

- Vi - venitul impozabil;
- Vn - venitul net;
- DPb - deducerea personală de bază;
- DPs - deducerile personale suplimentare.

- Deducerea personală de bază (DPb), pentru semestrul I, 2000:

DPb = 800.000 lei

- Deducerile personale suplimentare (DPs) în cazul exemplului nostru cuprind:
 - pentru soţie:
 DPs = 0,60 x DPb = 0,60 x 800.000 = 480.000 lei
 - pentru ruda de până la gradul IV, aflată în întreţinere:
 DPs = 0,20 x DPb = 0,20 x 800.000 = 160.000 lei

TOTAL DPs = 480.000 + 160.000 = 640.000 lei

Rezultă:

Vi = Vn - (DPb + DPs) = 20.141.600 - (80.000 + 640.000) =
= 20.141.600 - 1.440.000 = 18.701.600 lei

> **<u>Atenţie !</u>** Vă reamintesc că suma deducerilor personale de bază şi suplimentare nu poate depăşi coeficientul de 2,5 înmulţit cu deducerea personală de bază (2,5 x 800.000 = 2.000.000 lei) în semestrul I, 2000, iar pentru semestrul II, limita maximă este de 2.315.000 lei (2,5 x 926.000 = 2.315.000 lei).

Vi = 18.701.600 lei

h) Determinarea impozitului pe veniturile din salarii (Is):
Conform impozitarului:
Is = 1.326.670 + [(18.701.600 - 5.000.000) x 40%] =
= 1.326.670 + (13.701.600 x 40%) =

$$= 1.326.670 + \frac{13.701.600 \times 40}{100} = 1.326.670 +$$

+ 5.480.640 = 6.807.310 lei

Is = 6.807.310 lei

i) Determinarea salariului net (Sn) sau câştigului net (Cn):

- Sn = Vn - Is + CHp = 20.141.600 - 6.807.310 + 120.000 = 13.454.290 lei

sau:

- Cn = Vb - Cp - Is = 23.250.000 - 2.988.400 - 6.807.310 = 13.454.290 lei

Cn = 13.454.290 lei

APLICAŢIA NR. 9. Un salariat angajat cu contract permanent de muncă prezintă următoarele elemente salariale şi caracteristici familiale:

- Salariul tarifar de încadrare (St) = 4.000.000 lei;
- Indemnizaţia de conducere (Ic) = 30%;
- Salariul de merit (Sm) = 15%;
- Spor de vechime (Sv) = 25%;
- Spor de doctorat (Sd);
- Salariatul are în întreţinere:
 - soţia cu handicap accentuat (grad de invaliditate II);
 - 3 copii, din care al doilea copil cu handicap accentuat (grad de invaliditate II).

Determinarea impozitului pe salariu şi al salariului net presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Determinarea salariului brut (Sb) sau a venitului brut (Vb):

$$Vb = St + Ic + Sm + Sv + Sd$$

în care:

Vb	-	venitul brut sau salariul brut (Sb);
St	-	salariul tarifar de încadrare;
Ic	-	indemnizaţia de conducere;
Sm	-	salariul de merit;
Sv	-	spor de vechime;
Sd	-	spor de doctorat (alte sporuri).

Rezultă:

- Salariul tarifar de încadrare (St) = 4.000.000 lei

$$St = 4.000.000 \text{ lei}$$

- Indemnizaţia de conducere (Ic) = 30% = St x 30% = $\frac{4.000.000 \times 30}{100}$ = 1.200.000 lei

$$Ic = 1.200.000 \text{ lei}$$

TOTAL = 4.000.000 + 1.200.000 = 5.200.000 lei

- Salariul de merit (Sm) = 15% = (St + Ic) x 15% = $\frac{5.200.000 \times 15}{100}$ = 780.000 lei

Sm = 780.000 lei

TOTAL = 5.200.000 + 780.000 = 5.980.000 lei

- Sporul de vechime (Sv) = 25% = (St + Ic + Sm) x 15% =

$$= \frac{5.980.000 \times 15}{100} = 1.495.000 \text{ lei}$$

Sv = 1.495.000 lei

TOTAL = 5.980.000 + 1.495.000 = 7.475.000 lei

- Spor de doctorat (Sd) = 15% = (St + Ic + Sm) x 15% = (4.000.000 + 1.200.000 +

$$= 780.000) \times 15\% = \frac{5.980.000 \times 15}{100} = 897.000 \text{ lei}$$

Sd = 897.000 lei

Rezultă:

Vb = St + Ic + Sm + Sv + Sd = 4.000.000 +1.200.000 + 780.000 + 1.495.000 + + 897.000 = 8.372.000 lei

Vb = 8.372.000 lei

b) Determinarea cheltuielilor deductibile:

- contribuțiile personale (Cp);
- cheltuielile profesionale (CHp).

b_1 Determinarea contribuțiilor personale ale salariatului (Cp):

Cp = CPS + CFS + CASS

în care:

Cp - contribuțiile personale ale salariatului;
CPS - contribuția salariatului la pensia suplimentară;
CFS - contribuția salariatului la FONDUL DE ȘOMAJ;
CASS - contribuția salariatului la asigurările sociale de sănătate.

- Contribuţia salariatului la pensia suplimentară (CPS):

$$CPS = Vb \times 5\% = 8.372.000 \times 5\% = \frac{8.372.000 \times 5}{100} = 418.600 \text{ lei}$$

CPS = 418.600 lei

- Contribuţia salariatului la fondul de şomaj (CFS) = 1% = (St + Ic + Sm) x 1% =

$$= (4.000.000 + 1.200.000 + 780.000) \times 1\% = 5.980.000 \times 1\% = \frac{5.980.000 \times 1}{100} =$$

= 59.800 lei

CFS = 59.800 lei

- Contribuţia salariatului la asigurările sociale de sănătate (CASS):

$$CASS = Vb \times 7\% = 8.372.000 \times 7\% = \frac{8.372.000 \times 7}{100} = 586.040 \text{ lei}$$

CASS = 586.040 lei

TOTAL CONTRIBUŢII PERSONALE (Cp) = CPS + CFS + CASS = 418.600 + + 59.800 + 586.040 = 1.064.440 lei

Cp = 1.064.440 lei

b_2 - Determinarea cheltuielilor profesionale (CHp):

CHp = DPb x 15%

DPb (pentru semestrul II, 2000) = 926.000 lei

Rezultă:

$$CHp = DPb \times 15\% = 926.000 \times 15\% = \frac{926.000 \times 15}{100} = 138.900 \text{ lei}$$

CHp = 138.900 lei

TOTAL CHELTUIELI DEDUCTIBILE (CHd) = Cp + CHp = 1.064.440 + 138.900 = = 1.203.340 lei

CHd = 1.203.340 lei

c) Determinarea venitului net din salarii (Vn):

Vn = Vb - (CPS + CFS + CASS + CHp) = Vb - (Cp + CHp) = Vb - CHd = 8.372.000 - - 1.203.340 = 7.168.660 lei

Vn = 7.168.660 lei

d) Determinarea venitului impozabil (Vi):

Vi = Vn - (DPb + DPs)

în care:

Vi - venitul impozabil, adică venitul lunar, bază de calcul al impozitului;
Vn - venitul net;
DPb - deducerea personală de bază;
DPs - deducerile personale suplimentare.

Rezultă:

- Deducerea personală de bază pentru semestrul II, 2000:

DPb = 926.000 lei

- Deducerea personală suplimentară pentru soția aflată în întreținere, care prezintă handicap accentuat (invaliditate de gr. II).

DPb = (0,6 x DPb) + (0,5 x DPb)

<u>Atenție !</u> După cum se observă din formulă, dacă persoana în întreținere prezintă o situație de invaliditate, ea beneficiază de cumularea celor două sporuri, în cazul de față, o dată ca soție aflată în întreținere (0,60 x DPb) și o dată ca persoană invalidă de gradul II (0,5 x DPb).

Același lucru se întâmplă dacă însuși salariatul este persoană invalidă de gradul I sau II, respectiv, va beneficia o dată de deducerea personală de bază (DPb = 926.000 lei), la care se va adăuga o deducere suplimentară pentru invaliditate de gradul I (1,0 x DPb) sau invaliditate de gradul II (0,5 x DPb).

Singura condiție care trebuie îndeplinită este aceea deja menționată, că suma tuturor deducerilor de bază și suplimentare de care poate beneficia un salariat nu poate depăși coeficientul de 2,5 x DPb, respectiv suma de 2.315.000 lei (2,5 x 926.000 = 2.315.000 lei).

În cazul exemplului nostru, pentru deducerea personală suplimentară pentru soţie rezultă:

DPs = (0,60 x DPb) + (0,50 x DPb) = (0,60 x 926.000) + (0,50 x 926.000) = 555.600 + 463.000 = 1.018.600 lei

DPb - pentru soţie = 1.018.600 lei

- Deducerea personală suplimentară pentru primul copil aflat în întreţinere (DPs):

DPs = 0,35 x DPb = 0,35 x 926.000 = 324.100 lei

DPs - primul copil = 324.100 lei

- Deducerea personală suplimentară pentru al doilea copil aflat în întreţinere, care prezintă şi invaliditate de gradul II.

DPs = (0,35 x DPb) + (0,50 x DPb) = (0,35 x 926.000) + (0,50 x 926.000) = 324.100 + + 463.000 = 787.100 lei

DPs - al doilea copil = 787.100 lei

- Deducerea personală suplimentară pentru al treilea copil (DPs):

DPs = 0,20 x DPb = 0,20 x 926.000 = 185.200 lei

DPs - al treilea copil = 185.200 lei

TOTAL DEDUCERI PERSONALE SÙPLIMENTARE (TDPs) = 1.018.600 + 324.100 + + 787.100 + 185.200 = 2.315.000 lei

TDPs = 2.315.000 lei

TOTAL DEDUCERI PERSONALE (TDP):

TDP = DPb + TDPs

în care:

TDP - total deduceri personale (de bază şi suplimentare);
DPb - deducerea personală de bază;
TDPs - total deduceri personale suplimentare.

Rezultă:

TDP = DPb + TDPs = 926.000 + 2.315.000 = 3.241.000 lei

TDP = 3.241.000 lei

Constatăm: În conformitate cu prevederile legale în vigoare, totalul sau suma deducerilor personale nu poate depăşi coeficientul de 2,5 x DPb, adică:

Lmax. TDP = 2,5 x DPb

în care:

Lmax. TDP - limita maximă a deducerilor personale sau totalul deducerilor personale de bază şi suplimentare;

DPb - deducerea personală de bază.

Rezultă:

Lmax. TDP = 2,5 x 926.000 = 2.315.000 lei

FOARTE IMPORTANT ! În asemenea situaţii, atunci când totalul deducerilor personale de bază şi suplimentare (TDP) depăşeşte limita maximă prevăzută de lege, la calculul venitului impozabil (Vi) se ia în considerare ***limita maximă*** a deducerilor, adică suma de 2.315.000 lei.

În cazul exemplului nostru:

- Limita maximă (Lmax. TDP) = 2.315.000 lei;
- Total deduceri personale (TDP) = 3.241.000 lei;

În calculul impozitului pe venitul din salarii se ia ***limita maximă*** (2.315.000 lei).

Rezultă:

Vi = Vn - Lmax. TDP = 7.168.660 - 2.315.000 = 4.853.660 lei

Vi = 4.853.660 lei

e) Determinarea impozitului pe salarii (Is):

Conform impozitului pe semestrul II, 2000, pentru un venit impozabil de 4.853.660 lei, impozitul pe salariu va fi următorul:

$$Is = 977.680 + [(4.853.660 - 4.146.000) \times 34\%] = 977.680 + (707.660 \times 34\%) = 977.680 + \left(\frac{707.660 \times 34}{100}\right) = 977.680 + 240.604 = 1.218.284$$

Is = 1.218.284 lei

f) Determinarea salariului net (Sn) sau a câştigului net:

- Sn = Vn - Is + CHp = 7.168.660 - 1.218.284 + 138.900 = 6.089.276 lei

Sn = 6.089.276 lei

sau:

- Cn = Vb - Cp - Is = 8.372.000 - 1.064.440 - 1.218.284 = 6.089.276 lei

Cn = 6.089.276 lei

Exemplul 1. În ceea ce priveşte decontările cu personalul pentru munca prestată, un agent economic care are 4 salariaţi prezintă pentru luna noiembrie 2000 următoarea situaţie:

- fond de salarii brut (FSB) = 22.500.000 lei;
- chenzina I (avansul) = 5.000.000 lei;
- contribuţia unităţii la asigurările sociale (CAS) = 30%;
- contribuţia unităţii la fondul de şomaj (CFS) = 5%;
- contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate (CASS) = 7%;
- comisionul camerei de muncă (CCM) = 0,75%;
- contribuţia unităţii la fondul de solidaritate socială (CFSS) = 3%;
- contribuţia unităţii la fondul pentru menţinerea învăţământului (CFÎ) = 3%;
- contribuţiile personale ale salariaţilor (Cp) - total:
 - contribuţia salariaţilor la pensia suplimentară = 5%;
 - contribuţia salariaţilor la fondul de şomaj (CFS) = 1%;
 - contribuţia salariaţilor la asigurările sociale de sănătate (CASS) = 7%;
 - cheltuieli profesionale = 15%;
- Deducerea personală de bază = 926.000 lei/lună;
- Deducerile personale suplimentare pentru 4 copii în întreţinere (fiecare din cei 4 salariaţi are un copil în întreţinere);
- Datorii ale salariaţilor către unitate = 400.000 lei;
- Chirii pentru locuinţe = 600.000 lei;

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Fondul de salarii brut = 22.500.000 lei;

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii avansului (chenzina I):

- chenzina I (avansul) = 5.000.000 lei.

- Reflectarea în contabilitate a ridicării banilor de la Bancă, cu cecul de numerar:

Formula contabilă:

5.000.000	581 – Viramente interne	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000

Concomitent:

5.000.000	5311 – Casa în lei	=	581 – Viramente interne	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a plăţii avansului (chenzina I), după data de 15 ale lunii.

Formula contabilă:

5.000.000	425 – Avansuri acordate personalului	=	5311 – Casa în lei	5.000.000

c) La sfârşitul lunii noiembrie se determină salariile brute datorate, pentru plata lichidării sau chenzinei a II-a, astfel:

- Reflectarea în contabilitate a salariilor brute datorate:

Formula contabilă:

22.500.000	641 – Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	=	421 – Personal remuneraţii datorate	22.500.000

d) Reflectarea în contabilitate a obligaţiilor unităţii, în legătură cu salariile:

- Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la asigurările sociale (CAS):

CAS = FSB x 30%

în care:

CAS - contribuţia unităţii la asigurările sociale;
FSB - fondul de salarii brut.

Rezultă:

$$CAS = FSB \times 30\% = 22.500.000 \times 30 = \frac{22.500.000 \times 30}{100} = 6.750.000$$

CAS = 6.750.000 lei

Formula contabilă:

6.750.000	6451 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	4311– Contribuţia unităţii la asigurările sociale	6.750.000

- Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la fondul de şomaj (CFŞ):

$$CFŞ = FSB \times 5\% = 22.500.000 \times 5\% = \frac{22.500.000 \times 5}{100} = 1.125.000 \text{ lei}$$

CFŞ = 1.125.000 lei

Formula contabilă:

1.125.000	6452 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la fondul de şomaj	=	4371– Contribuţia unităţii la fondul de şomaj	1.125.000

- Contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate (CASS):

$$CASS = FSB \times 7\% = 22.500.000 \times 7\% = \frac{22.500.000 \times 7}{100} = 1.575.000 \text{ lei}$$

CASS = 1.575.000 lei

Formula contabilă:

1.575.000	64512 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate	=	43112 - Contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate	1.575.000

- Reflectarea în contabilitate a comisionului pentru camera de muncă (CCM)

$$CCM = FSB \times 0,75\% = 22.500.000 \times 0,75\% = \frac{22.500.000 \times 0,75}{100} =$$

$$= 168.750 \text{ lei}$$

CCM = 168.750 lei

Formula contabilă:

168.750	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4381 - Alte datorii sociale	168.750

Atenţie ! O serie de autori tratează comisionul camerelor de muncă ca o prestare de servicii obişnuită sau ca o taxă specială, respectiv:

168.750	628 – Alte cheltuieli cu servicii executate de terţi	=	401 - Furnizori	168.750

sau

168.750	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	447 - Fonduri speciale taxe şi vărsăminte asimilate (analitic)	168.750

- Reflectarea în contabilitate a fondului de solidaritate socială CFSS:

$$CFSS = FSB \times 3\% = 22.500.000 \times 3\% = \frac{22.500.000 \times 3}{100} = 675.000 \text{ lei}$$

CFSS = 675.000 lei

Formula contabilă:

675.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4471 - Fonduri speciale taxe şi vărsăminte asimilate (analitic)	168.750

- Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la fondul pentru susţinerea învăţământului (CFI):

$$CFI = FSB \times 2\% = 22.500.000 \times 2\% = \frac{22.500.000 \times 2}{100} = 450.000 \text{ lei}$$

CFI = 450.000 lei

Formula contabilă:

450.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4472 - Fonduri speciale taxe şi vărsăminte asimilate (analitic)	450.000

e) Reflectarea în contabilitate a reţinerilor din salariu:

e_1 - Reflectarea în contabilitate a reţinerii sumelor plătite drept avans.

- Avans plătit = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	425 - Avansuri acordate personalului	5.000.000

e_2 - Reflectarea în contabilitate a totalului contribuţiilor personale (TCp):

$$T_{Cp} = CPS + CFŞ + CASS$$

în care:

Cp - contribuţiile personale ale salariaţilor;
CPS - contribuţiile salariaţilor la pensia suplimentară (5%);
CFŞ - contribuţiile salariaţilor la fondul de şomaj (1%);
CASS - contribuţiile salariaţilor la asigurările sociale de sănătate (7%).

Rezultă:

- Reflectarea în contabilitate a contribuţiei salariaţilor pentru pensia suplimentară (CPS):

$$CPS = FSB \times 5\% = 22.500.000 \times 5\% = \frac{22.500.000 \times 5}{100} = 1.125.000 \text{ lei}$$

$$CPS = 1.125.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

1.125.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	4312 - Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară	1.125.000

- Reflectarea în contabilitate a contribuţiei salariaţilor la fondul de şomaj (CFŞ):

$$CFŞ = FSB \times 1\% = 22.500.000 \times 1\% = \frac{22.500.000 \times 1}{100} = 225.000 \text{ lei}$$

$$CFŞ = 225.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

225.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	4372 - Contribuţia personalului la fondul de şomaj	225.000	

- Reflectarea în contabilitate a contribuţiei salariaţilor la asigurările sociale de sănătate (CASS):

$$CASS = FSB \times 7\% = 22.500.000 \times 7\% = \frac{22.500.000 \times 7}{100} = 1.575.000 \text{ lei}$$

CASS = 1.575.000 lei

Formula contabilă:

1.575.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	4313 - Contribuţia salariaţilor la asigurările sociale de sănătate	1.575.000

TOTALUL CONTRIBUŢIILOR PERSONALE (TCP) = CPS + CFŞ + CASS = = 1.125.000 + 225.000 + 1.575.000 = 2.925.000 lei

TCP = 2.925.000 lei

e_3 - Determinarea cheltuielilor profesionale pentru 4 salariaţi.

CHp = DPb x 15%

în care:

CHp - cheltuieli profesionale;

DPb - deducerea personală de bază, care în semestrul II, 2000, este de 926.000 lei.

Rezultă:

$$CHp = DPb \times 15\% = 926.000 \times 15\% = \frac{926.000 \times 15}{100} = 138.900 \text{ lei}$$

TOTAL CHELTUIELI PROFESIONALE (TCHp) = CHp x 4 persoane = 138.900 x 4 = = 555.600 lei

TCHp = 555.600 lei

TOTAL CHELTUIELI DEDUCTIBILE (TCHd) = TCP + TCHp = 2.925.000 + 555.600 = = 3.480.600 lei

f) Determinarea venitului net din salarii (Vn):

Vn = FSB - (CPS + CFŞ + CASS + CHp) = FSB - (TCP + TCHd) =
= 22.500.000 - 3.480.600 = 19.019.400 lei

Vn = 19.019.4000 lei

g) Determinarea venitului impozabil (Vi):

Vi = Vn - (DPb + DPs)

în care:

- Vi - venitul impozabil;
- Vn - venitul net;
- DPb - deduceri personale de bază;
- DPs - deduceri personale suplimentare.

***Rezultă*:**

- Vn = 19.019.400 lei;
- DPb = 926.000 x 4 = 3.704.000 lei;
- DPs = (0,35 x DPb) x 4 copii = (0,35 x 926.000) x 4 = 324.100 x 4 = 1.296.400 lei.

***Rezultă*:**

Vi = Vn - (DPb + DPs) = 19.019.400 - (3.704.000 + 1.296.400) = 19.019.400 - 5.000.000 =
= 14.019.400 lei

Vi = 14.019.400 lei

> **<u>Atenţie !</u>** Toată această problemă nu exprimă realitatea, deoarece am dorit, în special, să explic înregistrările contabile pe care le face firma şi pentru a putea continua exemplul am considerat că firma are 4 salariaţi, fiecare cu un copil, iar impozitul pe care îl calculez de fapt este ireal, căci este vorba de venitul impozabil cumulat al celor 4 salariaţi.
>
> Exemplul 2 va fi abordat corect, pornindu-se de la drepturile salariale ale fiecărui salariat.

h) Determinarea impozitului pe salariu (Is), cele 4 salarii fiind cumulate (nu este corect). Conform impozitului:

$$Is = 1.534.940 + [(14.019.400 - 5.785.000) \times 40\%] = 1.534.940 + (8.234.400 \times 40\%) = 1.534.940 + \frac{8.234.400 \times 40}{100} = 1.534.940 + 3.293.760 = 4.828.400 \text{ lei}$$

Is = 4.828.400 lei

- Reflectarea în contabilitate a impozitului pe salarii:

Formula contabilă:

4.828.400	421 – Personal remuneraţii datorate	=	4441 - Impozit pe salarii (analitic)	4.828.400

i) Determinarea salariului net (Sn) sau câştigului net (Cn):

$$Sn = Vn - Is + TCHp = 19.019.400 - 4.828.400 + 555.600 = 14.746.600$$

sau

$$Cn = Vb - TCP - Is = Vb = FSB$$

Rezultă:

$$Cn = FSB - TCP - Is = 22.500.000 - 2.925.000 - 4.828.400 = 14.746.600 \text{ lei}$$

Cn = 14.746.600 lei

k) Reflectarea în contabilitate a reţinerii datoriilor salariaţilor către unitate:

- Total datorii (debite) = 400.000 lei

Formula contabilă:

400.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	461 - Debitori diverşi	400.000

l) Reflectarea în contabilitate a reţinerii datoriilor datorate terţilor.

- Total chirii = 600.000 lei

Formula contabilă:

600.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	427 - Reţineri din remuneraţii datorate terţilor	600.000

m) TOTAL REŢINERI:

- CPS = 5% = 1.125.000 lei
- CFŞ = 1% = 225.000 lei
- CASS = 7% = 1.575.000 lei
- Is = 4.828.400 lei
- Debite personal = 400.000 lei
- Chirii datorate terţilor = 600.000

Total = 8.753.400 lei

n) Reflectarea în contabilitate a ridicării şi plăţii chenzinei a II-a de la Bancă (lichidarea):

- Chenzina a II-a = Fond de salarii brut - Avansul - Reţineri = 22.500.000 - 5.000.000 – - 8.753.000 = 8.747.000 lei

Lichidarea (chenzina a II-a) = 8.747.000 lei

- Reflectarea în contabilitate a ridicării banilor de la bancă:

Formula contabilă:

8.747.000	581 – Viramente interne	=	5121 - Conturi la bănci în lei	8.747.000

Concomitent:

8.747.000	5311 – Casa în lei	=	427 - Viramente interne	8.747.000

- Reflectarea în contabilitate a plăţii chenzinei a II-a, după data de 1 a lunii următoare, mai puţin 1.747.000 lei salarii neridicate de un salariat.

Plăţi efectuate = 8.747.000 - 1.747.000 = 7.000.000 lei

Formula contabilă:

7.000.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	5311 - Casa în lei	7.000.000

- Reflectarea în contabilitate a salariilor neridicate la timp (în termen de 3 zile).

Formula contabilă:

1.747.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	426 - Drepturi de personal neridicate	1.747.000

- Reflectarea în contabilitate a depunerii salariilor neridicate în contul bancar al unităţii:

Formula contabilă:

1.747.000	581 – Viramente interne	=	5311 - Casa în lei	1.747.000

Concomitent:

1.747.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	581 - Viramente interne	1.747.000

- Dacă am presupune că salariatul care nu a ridicat banii cuveniţi la timp se prezintă ulterior să-şi ridice salariul, se scot banii din bancă, după metoda cunoscută, şi se face următoarea înregistrare contabilă:

1.747.000	426 – Drepturi de personal neridicate	=	5311 - Casa în lei	1.747.000

o) Reflectarea în contabilitate a plăţii prin bancă, a reţinerilor din salarii datorate, la ridicarea numerarului pentru plata lichidării (chenzina a II-a):

	%	=	5121 - Conturi la bănci în lei	8.353.400
1.125.000	4312 – Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară			
225.000	4372 – Contribuţia personalului la fondul de şomaj			
1.575.000	4313 – Contribuţia personalului la asigurările sociale de sănătate			
4.828.400	4441 - Impozit pe salarii			
600.000	427 - Reţineri din remuneraţii datorate terţilor			

p) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de cheltuieli la sfârşitul perioadei de gestiune.

Formula contabilă:

10.743.750	121 - Profit şi pierderi	=	%	
			6451 - Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale	6.750.000
			6452 - Cheltuieli privind contribuţia unităţii la fondul de şomaj	1.125.000
			64512 - Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate	1.575.000
			635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi viramente asimilate (cumulat)	1.293.750

q) Reflectarea în contabilitate a plăţii contribuţiilor unităţii către bugetul statului şi fondurile speciale, respectiv Camera de muncă.

	%			
6.750.000	4311 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	5121 - Conturi la bănci în lei	10.743.750
1.125.000	4371 - Contribuţia unităţii la fondul de şomaj			
1.575.000	43112 - Contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate			
168.750	4381 - Alte datorii sociale			
675.000	4471 - Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate (analitic)			
450.000	4472 - Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate			

Exemplul 2. (simplificat) Un agent economic are încadraţi cu contract permanent de muncă 4 salariaţi, aceştia având următoarele salarii de încadrare:

- salariatul A = 1.500.000 lei
- salariatul B = 2.000.000 lei
- salariatul C = 1.300.000 lei
- salariatul D = 2.100.000 lei

La calculul drepturilor salariale, în cadrul unei luni calendaristice, se constată următoarele:

- Salariaţii A şi D au lucrat efectiv toată perioada (20 zile lucrătoare);
- Salariatul B se află în concediu medical pentru îngrijirea copilului până la vârsta de 2 ani;
- Salariatul C a fost toată luna în concediu medical pentru incapacitate temporară de muncă.

Pentru calculul drepturilor salariale şi a obligaţiilor agentului economic se parcurg următoarele etape:

a) Determinarea salariului tarifar negociat (St):

- salariatul A = 1.500.000 lei
- salariatul B = 2.000.000 lei
- salariatul C = 1.300.000 lei
- salariatul D = 2.100.000 lei

TOTAL = 6.900.000 lei

b) Determinarea salariului tarifar pe zi, pentru fiecare angajat în parte.

- salariatul A = $\dfrac{1.500.000 \text{ lei}}{20 \text{ zile}}$ = 75.000 lei/zi
- salariatul B = $\dfrac{2.000.000 \text{ lei}}{20 \text{ zile}}$ = 100.000 lei/zi
- salariatul C = $\dfrac{1.300.000 \text{ lei}}{20 \text{ zile}}$ = 65.000 lei/zi
- salariatul D = $\dfrac{2.100.000 \text{ lei}}{20 \text{ zile}}$ = 105.000 lei/zi

c) Determinarea salariului pentru timpul efectiv lucrat ($S_{t.e.l.}$)

- salariatul A = 75.000 lei/zi x 20 zile = 1.500.000 lei

- salariatul B = 100.000 lei/zi x 0 = 0
- salariatul C = 65.000 lei/zi x 0 = 0
- salariatul D = 105.000 lei/zi x 105.000 lei = 2.100.000 lei

TOTAL = 1.500.000 lei + 2.100.000 = 3.600.000 lei

$$S_{t.e.l} = 3.600.000 \text{ lei}$$

a) Determinarea indemnizaţiilor de concediu medical, pentru salariaţii B şi C.

1. *Salariatul B*, aflat în concediu medical pentru îngrijirea copilului până la 2 ani, primeşte conform reglementărilor actuale o *indemnizaţie de 85 %* din salariul tarifar de încadrare.

Rezultă:

$$Ic.c. = St \times 85\ \%$$

în care:

Ic.c. - indemnizaţia de concediu pentru îngrijirea copilului până la 2 ani;
St - salariul tarifar de încadrare;
85% - cota legală de indemnizaţie.

Rezultă:

$$Ic.c. = St \times 85\ \% = 2.000.000 \times 85\ \% = \frac{2.000.000 \times 85}{100} = 1.700.000 \text{ lei}$$

$$Ic.c. = 1.700.00 \text{ lei}$$

2. *Salariatul C*, aflat în concediu medical pentru incapacitate temporară de muncă, primeşte conform reglementărilor actuale 85 % din salariul tarifar de încadrare. *Plata indemnizaţiei* se realizează însă diferit, astfel:

- Pentru primele 10 zile lucrătoare, indemnizaţia de concediu medical pentru incapacitate temporară de muncă este suportată de angajator (firmă), astfel:
 - Pentru primele 3 zile calendaristice:

$$Ic.m. = \left[\left(\frac{St}{z} \times 85\%\right) \times N.z.l.\right] \times 50$$

în care:

I.c.m. - indemnizaţia de concediu medical;
St - salariul tarifar;
z - numărul mediu de zile lucrătoare în cursul unei luni calendaristice;
15 % - cota procentuală legală pentru concediile medicale;
N.z.l. - numărul de zile lucrătoare din primele 3 zile calendaristice de concediu medical;
50 % - cota procentuală pentru primele trei zile lucrătoare.

Atenţie ! Nu confundaţi **zilele calendaristice** cu **zilele lucrătoare.**

Rezultă - la modul general:

$$Ic.m. = \left[\left(\frac{St}{z} \times 85\,\%\right) \times N.z.l.\right] \times 50\,\%$$

Rezultă - (pentru salariatul C):

$$Ic.m. = \left[\left(\frac{1.300.000 \text{ lei}}{20 \text{ zile}} \times 85\,\%\right) \times 3 \text{ zile}\right] \times 50\,\% =$$

$$= [(65.000 \text{ lei} \times 85\,\%) \times 3 \text{ zile}] \times 50\,\% = \left(\frac{65.000 \times 85}{100} \times 3 \text{ zile}\right) \times 50\,\% =$$

$$= (55.250 \text{ lei} \times 3 \text{ zile}) \times 50\,\% = 165.750. \text{ lei} \times 50\,\% = \frac{165.750 \times 50}{100} = 82.875 \text{ lei}$$

Dacă am considera că din primele 3 zile calendaristice numai 1 zi este lucrătoare, rezultă:

$$Ic.m. = \left[\left(\frac{1.300.000 \text{ lei}}{20} \times 85\,\%\right) \times 1 \text{ zi lucrătoare}\right] \times 50\,\% =$$

$$= [(65.000 \text{ lei/zi} \times 85\,\%) \times 1 \text{ zi lucrătoare}] \times 50\,\% = \left(\frac{65.000 \times 85}{100} \times\right.$$

$$\left.\times 1 \text{ zi lucrătoare}\right] \times 50\,\% = (55.250 \times 1) \times 50\,\% = 55.250 \times 50\,\% =$$

$$= \frac{55.250 \times 50}{100} = 27.625 \text{ lei}$$

În cazul exemplului nostru, considerăm că din primele 3 zile calendaristice numai una este lucrătoare.

Ic.m. (1 zi lucrătoare) = 27.625 lei

- *Pentru diferenţa de zile lucrătoare până la 10 zile* (în cazul exemplului nostru au mai rămas 9 zile lucrătoare), indemnizaţia de 85 % din salariul tarifar se plăteşte integral, fără a mai fi diminuată cu 50 %.

Rezultă:

$$Ic.m. = \left(\frac{St}{z} \times 85\,\%\right) \times 9 \text{ zile} = \left(\frac{1.300.000}{20} \times 85\,\%\right) \times 9 =$$

$$= (65.000 \times 85\,\%) \times 9 \text{ zile}) \times 9 = \frac{65.000 \times 85}{100} \times 9 = 55.250 \times 9 =$$

$$= 497.250 \text{ lei}$$

Ic.m. (9 zile lucrătoare) = 497.250 lei

Rezultă:

- Ic.m. (1 zi lucrătoare) = 27.625 lei
- Ic.m. (9 zile lucrătoare) = 497.250 lei

TOTAL plătit de firmă = 27.625 lei + 497.250 lei = 524.875 lei

Ic.m. firmă = 524.875 lei

- Pentru următoarele 10 zile lucrătoare în care salariatul a stat în concediu medical indemnizaţia de concediu medical este plătită (suportată) din bugetul asigurărilor sociale, în cota de 85 %.

Rezultă:

Ic.m. - plătită de la asigurările sociale:

$$Ic.m. = \left(\frac{St}{z} \times 85\,\%\right) \times 10 \text{ zile} = \left(\frac{1.300.000}{20} \times 85\,\%\right) \times 10 \text{ zile} =$$

$$= (65.000 \text{ lei/zi} \times 85\,\%) \times 10 \text{ zile}) \times 9 = \frac{65.000 \times 85}{100} \times 10 =$$

$$= 55.250 \text{ lei} \times 10 \text{ zile} = 552.500 \text{ lei}$$

Ic.m. de la asigurări sociale = 497.250 lei

TOTAL INDEMNIZAŢIE DE CONCEDIU MEDICAL DE LA FIRMĂ ŞI DE LA BUGETUL ASIGURĂRILOR SOCIALE (pentru salariatul C) =
= Ic.m. firmă + Ic.m. asigurări sociale = 524.875 lei + 525.500 = 1.050.375 lei

Ic.m. total (salariat C) = 1.050.375 lei

- Determinarea totalului indemnizațiilor de concediu medical (ICM) pentru salariații B şi C:

ICM = Ic.c. + Ic.m.

în care:

ICM - totalul indemnizațiilor de concediu medical;
Ic.c. - indemnizația de concediu medical pentru îngrijirea copilului până la 2 ani;
Ic.m. - indemnizația de concediu medical pentru incapacitate temporară de muncă.

Rezultă:

ICM = Ic.c. + Ic.m. = 1.700.000 + 1.050.375 = 2.750.375

ICM = 2.750.375

b) Determinarea fondului de salarii brut (FSB) sau venitului brut plătit de unitate.

FSB = S tel + Icm firmă

în care:

FSB - fondul de salarii brut;
S tel - salariul pentru timpul efectiv lucrat;
Icm firmă - indemnizația de concediu medical suportată de firmă.

Rezultă:

FSB = S tel + Icm = 3.600.000 + 524.875 = 4.124.875 lei

FSB = 4.124.875 lei

> **<u>Atenție !</u>** Fondul de salarii brut (FSB) stă la baza calculului obligațiilor agentului economic către bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale şi fondurile speciale.

c) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor efectuate de firmă cu salariile.

- Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu salariile, reprezentând salariul pentru timpul efectiv lucrat (S tel = 3.600.000 lei).

Formula contabilă:

3.600.000	641 – Cheltuieli cu remunerațiile personalului	=	421– Personal - remunerații datorate	3.600.000

- Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu salariile pentru primele 10 zile de concediu medical suportate de firmă (Icm firmă = 524.875 lei).

Formula contabilă:

524.875	641 – Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	=	421– Personal - remuneraţii datorate	524.875

Notă ! În practica contabilă cele două formule simple se cumulează, rezultând o singură formulă contabilă.

4.124.875	641 – Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	=	421– Personal - remuneraţii datorate	4.124.875

d) Reflectarea în contabilitate a obligaţiilor faţă de personal, suportate din contribuţia unităţii pentru asigurările sociale.

- TOTAL INDEMNIZAŢII DE CONCEDIU MEDICAL, respectiv, pentru salariatul B (indemnizaţie de concediu medical pentru îngrijirea copilului) şi salariatul C (indemnizaţie de concediu medical pentru incapacitate temporară de muncă), adică total ICM:

ICM = 2.750.375 lei

- Indemnizaţie de concediu medical suportată de firmă pentru primele 10 zile ale salariatului C, respectiv:

Icm firmă = 524.875 lei

DIFERENŢĂ de suportat din contribuţia unităţii pentru asigurările sociale = ICM - Icm firmă = 2.750.375 - 524.875 = 2.225.500 lei.

Atenţie ! Datoriile faţă de personal suportate din contribuţia unităţii pentru asigurările sociale se evidenţiază cu ajutorul ***contului 423 - Personal - ajutoare materiale datorate.***

Formula contabilă:

2.225.500	4311 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	423– Personal - ajutoare materiale datorate	2.225.500

e) Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la asigurările sociale (CAS).

$$CAS = Stel \times 30\,\% = 3.600.000 \times 30\,\% = \frac{3.600.000 \times 30}{100} =$$

$$= 1.080.000 \text{ lei}$$

CAS = 1.080.000 lei

Formula contabilă:

1.080.000	6451 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	4311 - Contribuţia unităţii la asigurările sociale	1.080.000

f) Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la fondul de şomaj (CFŞ).

$$CFŞ = FSB \times 5\,\%$$

în care:

CFŞ - contribuţia unităţii la fondul de şomaj;
FSB - fondul de salarii brut.

Rezultă:

$$CFŞ = 4.124.875 \times 5\,\% = \frac{4.124.875 \times 5}{100} = 206.244 \text{ lei}$$

CFŞ = 206.244 lei

Formula contabilă:

206.244	6452 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la fondul de şomaj	=	4371 - Contribuţia unităţii la fondul de şomaj	206.244

k) contribuţia unităţii la fondul asigurărilor sociale (CASS):

$$CASS = FSB \times 7\,\% = 4.124.875 \times 7\,\% = \frac{4.124.875}{100} = 288.741 \text{ lei}$$

CASS = 288.741 lei

Formula contabilă:

288.741	69512 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate	=	43112 - Contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate	288.741

l) Reflectarea în contabilitate a comisioanelor pentru Camera de muncă (CCM):

$$CCM = FSB \times 0{,}75\,\% = 4.124.875 \times 0{,}75 = \frac{4.124.875 \times 0{,}75}{100} =$$

$$= 30.937 \text{ lei}$$

CCM = 30.937 lei

Formula contabilă:

30.937	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4381 - Alte datorii sociale	30.937

m) Reflectarea în contabilitate a fondului de solidaritate socială (CFSS):

$$CFSS = FSB \times 3\,\% = 4.124.875 \times 3\,\% = \frac{4.124.875 \times 3}{100} = 123.746 \text{ lei}$$

CFSS = 123.476 lei

Formula contabilă:

123.476	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4471 - Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate (analitic)	123.476

n) Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la fondul de susţinere a învăţământului (CFÎ):

$$CFÎ = FSB \times 2\,\% = 4.124.875 \times 2\,\% = \frac{124.875 \times 2}{100} = 82.498 \text{ lei}$$

CFÎ = 82.498 lei

Formula contabilă:

82.498	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4472 - Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate (analitic)	82.498

o) Reflectarea în contabilitate a plăţii obligaţiilor bugetare şi fondurilor speciale.

	%			
1.080.000	4311 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	5121	1.811.896
206.244	4371 – Contribuţia unităţii la fondul de şomaj			
288.741	43112 - Contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate			
30.937	4381 - Alte datorii sociale			
123.476	4471 - Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate (analitic)			
82.498	4472 - Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate			

Notă ! Determinarea reţinerilor salariaţilor se face conform metodologiei prezentate la impozitul pe venit (salarii).

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a înregistrării salariilor şi altor drepturi accesorii salariaţilor, în ultima zi a perioadei de gestiune (lunii calendaristice), în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	641 – Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	=	421- Personal - remuneraţii datorate	5.000.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a reţinerii din salarii a avansului chenzinal plătit, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	425 - Avansuri acordate personalului	5.000.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a reţinerii contribuţiei salariatului la fondul de şomaj, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	4372 - Contribuţia personalului la fondul de şomaj	5.000.000

Exemplul 6. Reflectarea în contabilitate a reţinerii contribuţiei personalului la asigurările sociale pentru pensia suplimentară, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	4312 - Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară	5.000.000

Exemplul 7. Reflectarea în contabilitate a reţinerii contribuţiei personalului la asigurările sociale de sănătate, în sumă de 5.000.000 lei .

Formula contabilă:

5.000.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	43113 - Contribuţia personalului la asigurările sociale de sănătate	5.000.000

Exemplul 8. Reflectarea în contabilitate a unor reţineri în favoarea terţilor (rate, chirii etc), în sumă de 5.000.000 lei .

Formula contabilă:

5.000.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	4272 - Reţineri din remuneraţii datorate terţilor (analitic)	5.000.000

Exemplul 9. Reflectarea în contabilitate a reţinerii impozitului pe salarii, în sumă de 5.000.000 lei .

Formula contabilă:

5.000.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	444 - Impozit pe salarii	5.000.000

Exemplul 10. Reflectarea în contabilitate a sumelor neridicate de personal, la chenzina a II-a (lichidare), în sumă de 5.000.000 lei .

Formula contabilă:

5.000.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	426 - Drepturi de personal neridicate	5.000.000

Exemplul 11. Reflectarea în contabilitate a plăţii salariilor la chenzina a II-a (lichidare), în sumă de 5.000.000 lei .

Formula contabilă:

5.000.000	421 – Personal remuneraţii datorate	=	5311 - Casă în lei	5.000.000

Exemplul 12. Reflectarea în contabilitate a ajutoarelor materiale (primele 10 zile de concediu medical etc) suportate din fondurile de asigurări sociale, în sumă de 5.000.000 lei .

Formula contabilă:

5.000.000	4311 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	423 - Personal - ajutoare materiale datorate	5.000.000

Exemplul 13. Reflectarea în contabilitate a ajutoarelor materiale suportate de unitate conform normelor legale, în sumă de 5.000.000 lei (ajutor brut).

Formula contabilă:

5.000.000	6458 – Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	=	423 - Personal - ajutoare materiale datorate	5.000.000

Exemplul 14. Reflectarea în contabilitate a plății ajutorului material suportat de agentul economic (ajutor net), în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	423 - Personal - ajutoare materiale datorate	=	5311 - Casa în lei	5.000.000

Exemplul 15. Reflectarea în contabilitate a reținerilor din ajutoare materiale, suportate din contribuția unității la fondul de asigurări sociale - pentru ajutoare materiale plătite în sumă de 5.000.000 lei, astfel:

- Total ajutoare materiale = 5.000.000 lei

- Impozit pe salarii sub forma ajutoarelor materiale = 1.268.040 lei
- Avansuri acordate = 1.000.000 lei
- Chirii, rate = 500.000 lei
- Debite către unitate = 100.000 lei
- Contribuția personalului la pensia suplimentară (5%) = 250.000 lei
- Contribuția personalului la fondul de șomaj (1%) = 50.000 lei
- Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate (7 %) = 350.000 lei.

Total rețineri = 1.268.040 + 1.000.000 + 500.000 + 100.000 + 250.000 + + 50.000 + 350.000 = 3.512.040 lei

Total rețineri = 3.518.040

Formula contabilă:

			%	
3.518.040	423 – Personal - ajutoare materiale datorate	=	444 - Impozit pe salarii	1.268.040
			425 - Avansuri acordate personalului	1.000.000
			427 - Reţineri din remuneraţii datorate personalului	5.000.000
			461 - Debitori diverşi	100.000
			4312 - Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară	250.000
			43113 - Contribuţia personalului la asigurările sociale de sănătate	350.000
			4372 - Contribuţia personalului la fondul de şomaj	50.000

Exemplul 16. Reflectarea în contabilitate a unor ajutoare materiale neridicate, în sumă de 500.000 lei.

Formula contabilă:

500.000	423 - Personal - ajutoare materiale datorate	=	426 - Drepturi de personal neridicate	500.000

- Plata ajutoarelor materiale neridicate, la o dată ulterioară.

Formula contabilă:

500.000	426 - Drepturi de personal neridicate	=	5311 - Casa în lei	500.000

Exemplul 17. Reflectarea în contabilitate a sumelor datorate personalului, suportate din fondul de participare la profit, reprezentând 5.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:
a) constituirea fondului de participare la profit a salariaţilor, pe seama profitului net, conform reglementărilor legale, la sfârşitul exerciţiului financiar.

Formula contabilă:

5.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	112 - Fond de participare la profit	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a trecerii fondului constituit pentru participarea personalului la profit, din categoria surselor proprii (capitalurilor proprii) de finanţare, în categoria obligaţiilor către salariaţi, la sfârşitul exerciţiului curent.

Formula contabilă:

5.000.000	112 - Fond de participare la profit	=	4281 - Alte datorii în legătură cu personalul	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a obligaţiei de plată către personal, în exerciţiul financiar următor.

Formula contabilă:

5.000.000	4281 - Alte datorii în legătură cu personalul	=	424 - Participarea personalului la profit	5.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a impozitului aferent sumelor reprezentând participarea salariaţilor la profit.

Presupunând că impozitul pe fondul de stimulente este de 1.268.040 lei, se face următoarea înregistrare contabilă:

1.268.040	424 - Participarea personalului la profit	=	444 - Impozit pe salarii	1.268.040

e) Reflectarea în contabilitate a plăţii primelor către salariaţi:

Total prime nete = 5.000.000 - 1.268.040 = 3.731.960 lei

Formula contabilă:

3.731.960	424 - Participarea personalului la profit	=	5311 - Casa	3.731.960

Notă ! Impozitarea nu este corectă, deoarece este făcută pe total. În realitate, impozitarea se face pe fiecare salariat în parte, conform impozitului pe venit, însă în exemplul prezentat s-a urmărit **înregistrarea contabilă** şi nu realitatea impozitului.

Exemplul 18. Reflectarea în contabilitate a plăţii unui avans chenzinal (chenzina I) în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	425 - Avansuri acordate personalului	=	5311 - Casa în lei	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a unor avansuri neridicate, în sumă de 1.000.000 lei:

Formula contabilă:

1.000.000	425 - Avansuri acordate personalului	=	426 - Drepturi de personal neridicate	1.000.000

- Reflectarea în contabilitate a reţinerii avansurilor acordate din salarii, conform statelor de plată.

5.000.000	421 - Personal - remuneraţii acordate	=	425 - Avansuri acordate personalului	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a reţinerii avansurilor acordate din ajutoarele sociale:

Formula contabilă:

5.000.000	423 - Personal - ajutoare materiale datorate	=	425 - Avansuri acordate personalului	5.000.000

Exemplul 19. Reflectarea în contabilitate a drepturilor de personal neridicate, prescrise şi datorate bugetului statului, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	426 - Drepturi de personal neridicate	=	4481 - Alte datorii faţă de bugetul statului	5.000.000

Exemplul 20. Reflectarea în contabilitate a drepturilor de personal prescrise, înregistrate ca venituri excepţionale pentru firmă, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	426 - Drepturi de personal neridicate	=	7718 - Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	5.000.000

Exemplul 21. Reflectarea în contabilitate a sumelor reţinute personalului pentru chirii, rate locuinţe, rate bancare etc, în sumă de 5.000.000 lei.

- Dacă reţinerea se face din salarii.

Formula contabilă:

5.000.000	421 - Personal remuneraţii datorate	=	427 - Reţineri din remuneraţii datorate terţilor	5.000.000

- Dacă reţinerea se face din ajutoarele materiale.

Formula contabilă:

5.000.000	423 - Personal ajutoare materiale datorate	=	427 - Reţineri din remuneraţii datorate terţilor	5.000.000

Exemplul 22. Reflectarea în contabilitate a sumelor datorate personalului, reprezentând 5.000.000 lei, pentru care nu s-au întocmit state de plată la închiderea exerciţiului financiar (31 decembrie), inclusiv indemnizaţiile de concediu de odihnă neefectuate până la închiderea exerciţiului.

Formula contabilă:

5.000.000	641 - Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	=	4281 - Alte datorii în legătură cu personalul	5.000.000

Exemplul 23. Reflectarea în contabilitate a sumelor datorate personalului sub formă de ajutoare materiale, respectiv 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	4382 - Alte creanţe sociale	=	4281 - Alte datorii în legătură cu personalul	5.000.000

Exemplul 24. Reflectarea în contabilitate a sumelor achitate personalului, de 5.000.000 lei, evidenţiaţi anterior în contul 4281 - Alte datorii în legătură cu personalul.

Formula contabilă:

5.000.000	4281 - Alte datorii în legătură cu personalul	=	5311 - Casa în lei	5.000.000

Exemplul 25. Reflectarea în contabilitate a sumelor încasate de la salariaţi, evidenţiate anterior în contul 4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul.

Formula contabilă:

5.000.000	5311 - Casa în lei	=	4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul	5.000.000

Exemplul 26. Reflectarea în contabilitate a sumelor reprezentând debite din ajutoare de boală necuvenite, în suma de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul	=	4381 - Alte datorii sociale	5.000.000

Exemplul 27. Reflectarea în contabilitate a sumelor datorate de personal (5.000.000 lei), reprezentând avansuri nejustificate.

Formula contabilă:

5.000.000	4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul	=	542 - Avansuri de trezorerie	5.000.000

Exemplul 28. Reflectarea în contabilitatea firmei a lipsurilor de materii prime, imputabile salariaţilor, în sumă de 5.000.000 lei.

Această operaţie presupune următoarele înregistrări contabile:

a) Reflectarea în contabilitatea a lipsurilor de materii prime.

Formula contabilă:

5.000.000	600 - Cheltuieli cu materii prime	=	300 - Materii prime	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitatea a imputării contravalorii materiilor prime lipsă:

- materii prime lipsă = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % $= \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei

Total valoare de înlocuire = 5.000.000 + 950.000 = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			758 - Alte venituri din exploatare	5.000.000
			4427 - TVAc	950.000

Exemplul 29. Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de produse finite, în valoare de 5.000.000 lei, imputabile salariaţilor.

Această operaţie presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de produse finite.

Formula contabilă:

5.000.000	711 - Venituri din producţia stocată	=	345 - Produse finite	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a imputării contravalorii produselor finite lipsă:

- produse finite lipsă = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 950.000 lei

Total valoare de înlocuire = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			758 - Alte venituri din exploatare	5.000.000
			4427 - TVAc	950.000

Exemplul 30. Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de inventar la mărfuri, în sumă de 5.000.000 lei.

Atenţie ! Lipsurile de inventar **la toate categoriile de stocuri** (noi am prezentat doar câteva aspecte) se clasifică în 3 categorii:

- lipsuri neimputabile salariaţilor sau terţilor;
- lipsuri imputabile terţilor (alţii decât salariaţii firmei);
- lipsuri imputabile salariaţilor firmei.

Indiferent de stocul lipsă, prima înregistrare contabilă este aceea de a înregistra lipsa stocului respectiv, în cazul exemplului nostru, ***lipsa mărfurilor din gestiune***:

A. ***În cazul lipsurilor neimputabile*** se fac următoarele înregistrări:

- mărfuri lipsă = 5.000.000 lei (perisabilităţi)
- TVAc = 19 % = 950.000 lei

a) Înregistrarea mărfurilor lipsă:

Formula contabilă:

5.000.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 - Mărfuri	5.000.000

b) Înregistrarea TVA colectată (TVAc) care trebuie virată la bugetul statului:

Formula contabilă:

950.000	635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 - TVAc	5.000.000

B. În cazul lipsurilor imputate terţilor (persoane fizice sau juridice, alţii decât salariaţii firmei).

a) Înregistrarea lipsurilor de mărfuri.

Formula contabilă:

5.000.000	607 - Cheltuieli privind mărfurile	=	371 - Mărfuri	5.000.000

b) Imputarea mărfurilor lipsă, terţilor:

- mărfuri lipsă = 5.000.000 lei
- TVAc = 19 % = 950.000 lei

Total valoare de înlocuire = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	461 - Debitori diverşi	=	%	
			758 - Alte venituri din exploatare	5.000.000
			4427 - TVAc	950.000

A. În cazul lipsurilor imputate salariaţilor firmei.

a) Reflectarea în contabilitate a lipsurilor de mărfuri.

Formula contabilă:

5.000.000	607 - Cheltuieli privind mărfurile	=	371 - Mărfuri	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a imputării salariaţilor, a mărfurilor lipsă.

- mărfuri lipsă = 5.000.000
- TVAc = 19% = 950.000 lei

Total valoare de înlocuire = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			758 - Alte venituri din exploatare	5.000.000
			4427 - TVAc	950.000

<u>Exemplul 31.</u> Reflectarea în contabilitate a sumelor datorate de personal reprezentând chirii de 5.000.000 lei.

- Total chirii pentru spaţiile unităţii = 5.000.000 lei
- TVAc = 19% = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			706 - Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	5.000.000
			4427 - TVAc	950.000

- Încasarea chiriei:

Formula contabilă:

5.950.000	5311 - Casa în lei	=	4282- Alte creanţe în legătură cu personalul	5.950.000

Exemplul 32. Reflectarea în contabilitate a altor venituri realizate de firmă în legătură cu salariaţii, în sumă de 5.000.000 lei.

- Alte venituri de la salariaţi = 5.000.000 lei
- TVAc = 19% = 950.000 lei

Total = 950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%	
			708 - Venituri din activităţi diverse	5.000.000
			4427 - TVAc	950.000

Exerciţiul 33. Un agent economic angajează un salariat cu convenţie civilă (colaborări), pentru prestări de servicii, în următoarele condiţii:

- Suma negociată (venit brut) (Vb) = 5.500.000 lei
- Contribuţia de asigurări de sănătate (CASS) = 7% = $\frac{5.500.000 \times 7}{100}$ =

= 385.000 lei

CASS = 385.000 lei

- Venitul net (Vn) = Vb - CASS = 5.500.000 - 385.000 = 5.115.000 lei

Vn = 5.115.000 lei

- Impozit pe venit sau pe salarii (Is):

 - conform impozitului pe semestrul II, 2000, impozitul pe venitul din salarii se determină astfel:

$$Is = 977.680 \text{ lei} + 34\% (5.115.000 - 4.146.000) = 977.680 + (969.000 \times 34\%) = 977.680 + \left(\frac{969.000 \times 34}{100}\right) = 977.680 + 329.460 = 1.307.140 \text{ lei}$$

Is = 1.307.140 lei

- salariul net (Sn) = Vn - Is = 5.115.000 - 1.307.140 = 3.807.860 lei

Sn = 3.807.860 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a salariului negociat (venit brut) cu colaboratorul prestator de servicii:

Formula contabilă:

5.500.000	621 - Cheltuieli cu colaboratorii	=	401 - Furnizori	5.500.000

b) Reflectarea în contabilitate a contribuţiei la asigurările sociale de sănătate:

Formula contabilă:

385.000	401 - Furnizori	=	43113 - Contribuţia asiguratului la asigurările sociale de sănătate	385.000

c) Reflectarea în contabilitate a impozitului pe salarii.

Formula contabilă:

1.307.140	401 - Furnizori	=	444 - Impozit pe salarii	1.307.140

IV. 3.2.2. Contabilitatea decontărilor privind asigurările şi protecţia socială

Contabilitatea decontărilor privind asigurările şi protecţia socială cuprinde datoriile şi creanţele unităţii patrimoniale, în legătură cu contribuţia unităţii la asigurările sociale şi la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj, inclusiv contribuţia unităţii la fondul special de asigurări sociale de sănătate, precum şi contribuţia personalului la fondurile menţionate şi la alte fonduri speciale sau contribuţii asimilate acestora.

Contribuţia agenţilor economici la asigurările sociale este diferenţiată în funcţie de categoria de încadrare pe grupe de muncă din sectoarele (ramurile) economiei naţionale, astfel:

- Agenţi economici din grupa I de muncă, a căror contribuţie la bugetul asigurărilor sociale este de 40% din fondul de salarii;
- Agenţi economici din grupa a II-a de muncă, a căror contribuţie la asigurările sociale este de 35% din fondul de salarii;
- Agenţi economici din grupa a III-a de muncă, a căror contribuţie la asigurările sociale este de 30% din fondul de salarii.

Conform dispoziţiilor legale în vigoare, din contribuţia unităţii la asigurările sociale se pot face de către unităţi următoarele plăţi reprezentând ajutoare materiale:

- concedii medicale de maternitate şi pentru îngrijirea copilului până la vârsta de doi ani;
- concedii medicale pentru incapacitate temporară de muncă;
- plăţi pentru prevenirea îmbolnăvirilor, refacerea şi întărirea sănătăţii;
- ajutoare de deces pentru membrii de familie;
- procurări de proteze medicale etc.

Având în vedere plăţile de ajutoare materiale pe care le poate face agentul economic din ***contribuţia unităţii la asigurările sociale***, la sfârşitul perioadei de gestiune (luna calendaristică) pot rezulta următoarele cazuri:

- ***diferenţe de plată la bugetul asigurărilor sociale***, atunci când contribuţia unităţii la asigurările sociale (CAS) este mai mare decât ajutoarele materiale acordate salariaţilor din acest fond;
- ***diferenţe de încasat de la bugetul asigurărilor sociale,*** atunci când contribuţia unităţii la asigurările sociale (CAS) este mai mică decât ajutoarele materiale acordate salariaţilor din acest fond.

În acest sens, lunar, pentru determinarea diferenţelor de vărsat la bugetul asigurărilor sociale se întocmeşte documentul „Situaţia privind decontarea contribuţiei la asigurările sociale". Agenţii economici acţionează practic ca mandatari ai Ministerului Muncii şi Solidarităţii Sociale, care gestionează bugetul asigurărilor sociale, reţinând din contribuţia datorată lunar acestui buget (fond), sumele necesare pentru plata, în condiţiile legii, a ajutoarelor materiale acordate salariaţilor proprii.

Calculul indemnizaţiilor pentru incapacitate temporară de muncă se face în baza ***certificatelor medicale*** eliberate în condiţiile legii.

Indemnizaţiile privind incapacitatea temporară de muncă (concediu medical), de maternitate, de îngrijirea copilului până la 2 ani etc. se plătesc lunar, o dată cu plata lichidării (chenzina a II-a), pe baza unor state de plată separate.

> **Atenţie !** Ajutoarele materiale sub toate formele lor, plătite din contribuţia unităţii la asigurările sociale, sunt supuse impozitării şi contribuţiilor la fondurile speciale, ca şi în cazul plăţii salariilor.

Reflectarea în contabilitate a deconturilor cu asigurările sociale, protecţia socială şi a operaţiunilor asimilate, se realizează cu ajutorul grupei de conturi ***43 - Asigurări sociale, protecţie socială şi conturi asimilate***, care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I şi II.

- **43 - Asigurări sociale, protecţie socială şi conturi asimilate**
 - *431 - asigurări sociale*:
 - 4311 - contribuţia unităţii la asigurările sociale;
 - 4312 - contribuţia personalului pentru pensia suplimentară.
 - *437 - ajutor de şomaj*:
 - 4371 - contribuţia unităţii la fondul de şomaj;
 - 4372 - contribuţia personalului la fondul de şomaj.
 - *438 - Alte datorii şi creanţe sociale:*
 - 4381 - Alte datorii sociale;
 - 4382 - Alte creanţe sociale.

IV. 3.2.2.1. Contribuţia la asigurările sociale

Reflectarea în contabilitate a contribuţiei la asigurările sociale (CAS), se realizează cu ajutorul contului ***431 - Asigurări sociale***, cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II, respectiv:

- 4311 - contribuţia unităţii la asigurările sociale;
- 4312 - contribuţia personalului pentru pensia suplimentară.
- ***Contul 431 - Asigurări sociale:***
- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa decontărilor privind contribuţia unităţii la asigurările sociale, precum şi contribuţia personalului pentru pensia suplimentară;

- ***conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt.
- ***funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv.
- ***Se creditează:***
 - cu contribuţia unităţii la asigurările sociale (6451);
 - cu contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate (6451);
 - cu contribuţia personalului pentru pensia suplimentară (421, 423);
 - cu contribuţia colaboratorilor la asigurările sociale de sănătate (401);
 - cu sumele încasate de la bugetul asigurărilor sociale de sănătate, atunci când ajutoarele materiale acordate salariaţilor depăşesc contribuţia unităţii la asigurările sociale (5121);
- ***Se debitează:***
 - cu sumele virate la bugetul asigurărilor sociale şi la fondul asigurărilor sociale de sănătate (5121);
 - cu sumele datorate personalului, ce se suportă din asigurările sociale (423);
 - cu sumele virate la bugetul asigurărilor sociale aferente contribuţiei personalului pentru pensia suplimentară.
- ***Soldul final:***
 - sold creditor reprezentând sumele datorate asigurărilor sociale.
- ***Contul 4311 - contribuţia unităţii la asigurările sociale:***
- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa decontărilor privind contribuţia unităţii la asigurările sociale;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu contribuţia unităţii la asigurările sociale (6451);
 - cu contribuţia unităţii la fondul asigurărilor sociale de sănătate (6451);
 - cu sumele încasate de la bugetul asigurărilor sociale, atunci când ajutoarele materiale depăşesc contribuţia unităţii la asigurările sociale (5121);
 - cu contribuţia colaboratorilor la asigurările sociale de sănătate (401);
- ***Se debitează:***
 - cu sumele datorate personalului, care se suportă din asigurările sociale (423);
 - cu sumele virate la bugetul asigurărilor sociale şi la fondul asigurărilor sociale de sănătate (5121);
- ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând sumele datorate la bugetul asigurărilor sociale şi la fondul asigurărilor sociale de sănătate.

Contul 4311 - Contribuţia unităţii la asigurările sociale se poate dezvolta în conturi analitice, astfel:

- 43111 - contribuţia unităţii la asigurările sociale;

- 43112 - contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate;
- 43113 - contribuţia personalului la asigurările sociale de sănătate.

Atenţie ! ***Contul 4311 - contribuţia unităţii la asigurările sociale*** poate prezenta în unele perioade de gestiune ***sold debitor***, atunci când firma are de încasat de la bugetul asigurărilor sociale sume pentru plata ajutoarelor materiale, însă această situaţie se reglează în cursul exerciţiului financiar.

- ***Contribuţia la asigurările sociale (CAS)***, în procent de 40%, 35% sau 30%, după caz, se aplică asupra ***Fondului de salarii brut lunar (FSB).***

CAS = FSB x (40%; 35%; 30%)

- Contribuţia unităţii la fondul special al asigurărilor sociale de sănătate este de 7%, procent care se aplică asupra ***Fondului de salarii brut lunar (FSB).***

CAS = FSB x 7%

- Contribuţia personalului la fondul special al asigurărilor sociale de sănătate este de 7%, procent care se aplică asupra ***venitului brut lunar din salariu (Vb) sau salariul brut (Sb).***

CASS = Vb x 7%

sau

CASS = Sb x 7%

- ***Contul 4312 - Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară:***
- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa decontărilor privind contribuţia personalului la pensia suplimentară;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu contribuţia datorată şi reţinută personalului din drepturile salariale, pentru pensia suplimentară (421);
 - cu contribuţia datorată şi reţinută personalului din ajutoarele materiale, pentru pensia suplimentară (423);
- ***Se debitează:***
 - cu sumele virate la bugetul asigurărilor sociale pentru pensia suplimentară (5121);

- ***Soldul final***:
 - sold creditor, reprezentând sumele datorate bugetului asigurărilor sociale pentru pensia suplimentară.

Contul 4312 - Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară nu necesită dezvoltări în conturi analitice.

Notă ! Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară se calculează într-un procent de 5%, aplicat ***asupra venitului brut lunar din salarii (Vb) sau salariului brut (Sb):***

$$CPS = Vb \times 5\%$$

sau

$$CPS = Sb \times 5\%$$

în care:

CPS - contribuţia la pensia suplimentară;
Vb - venitul brut sau salariul brut (Sb).

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic înregistrează şi decontează contribuţia unităţii la asigurările sociale şi la fondul special al asigurărilor sociale de sănătate, în următoarele condiţii:

- Fond de salarii brut lunar (FSB) = 8.000.000 lei;
- Contribuţia la asigurările sociale (CAS) = 30%;
- Contribuţia unităţii la fondul special al asigurărilor sociale de sănătate = 7%;

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la asigurările sociale (CAS):

$$CAS = FSB \times 30\% = 8.000.000 \times 30\% = \frac{8.000.000 \times 30}{100} = 2.400.000 \text{ lei}$$

$$CAS = 2.400.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

2.400.000	6451 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	4311 - Contribuţia unităţii la asigurările sociale	2.400.000

b) Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la fondul special al asigurărilor sociale de sănătate (CASS):

$$CASS = FSB \times 7\% = 8.000.000 \times 7\% = \frac{8.000.000 \times 7}{100} = 560.000 \text{ lei}$$

CASS = 560.000 lei

Formula contabilă:

560.000	6451 – Cheltuieli privind contribuția unitații la asigurările sociale	=	43112 - Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate	560.000

c) Reflectarea în contabilitate a virării sumelor reprezentând contribuțiile unității la asigură-rile sociale şi la fondul special al asigurărilor sociale de sănătate.

Formula contabilă:

	%	=	5121- Conturi la bănci în lei	2.960.000
2.400.000	4311 – Contribuția unității la asigurările sociale			
560.000	43112 – Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate			

Exemplul 2. La sfârşitul unei perioade de gestiune, un agent economic prezintă următoarea situație privind decontările cu bugetul asigurărilor sociale şi cu fondul special privind asigurările sociale de sănătate:

- Fond de salarii brut lunar (FSB) = 8.000.000 lei;
- Contribuția unității la asigurările sociale (CAS) = 30%;
- Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate = 7%;
- Ajutoare materiale brute datorate (AMB) = 1.000.000 lei;

Reflectarea în contabilitațe a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a contribuției unității la asigurările sociale (CAS):

$$CAS = FSB \times 30\% = 8.000.000 \times 30\% = 2.400.000 \text{ lei}$$

CAS = 2.400.000 lei

Formula contabilă:

2.400.000	6451 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	4311 - Contribuţia unităţii la asigurările sociale	2.400.000

b) Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la fondul special al asigurărilor sociale de sănătate (CASS):

CASS = FSB x 7% = 8.000.000 x 7% = 560.000 lei

CASS = 560.000 lei

Formula contabilă:

560.000	6451 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	43112 - Contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate	560.000

c) Reflectarea în contabilitate a ajutoarelor materiale brute (concedii medicale etc) datorate personalului (AMB).

AMB = 1.000.000 lei

Formula contabilă:

1.000.000	4311 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	423 – Personal - ajutoare materiale datorate	1.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a diferenţelor de plată la bugetul asigurărilor sociale, care se virează la data ridicării de la bancă a numerarului pentru chenzina a II-a (lichidarea):

- CAS = 2.400.000 lei
- AMB = 1.000.000 lei

Diferenţă de plată la bugetul asigurărilor sociale (Dp) = 2.400.000 - 1.000.000 = = 1.400.000 lei

Dp = 1.400.000 lei

Formula contabilă:

1.400.000	4311 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a virării sumelor reprezentând contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate (CASS).

Formula contabilă:

560.000	43112 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	560.000

<u>Exemplul 3.</u> Un agent economic prezintă la sfârşitul perioadei de gestiune următoarea situaţie:

- Fond de salarii brut (FSB) = 8.000.000 lei;
- Contribuţia unităţii la asigurările sociale (CAS) = 30%;
- Ajutoare materiale datorate (AMB) = 5.000.000 lei;

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la asigurările sociale (CAS):

CAS = FSB x 30% = 8.000.000 x 30% = 2.400.000 lei

CAS = 2.400.000 lei

Formula contabilă:

2.400.000	6451 – Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	4311 - Contribuţia unităţii la asigurările sociale	2.400.000

b) Reflectarea în contabilitate a ajutoarelor materiale brute datorate salariaţilor (AMB):

AMB = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	4311 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	423 – Personal - ajutoare materiale datorate	5.000.000

> **Atenţie !** Agentul economic se află în situaţia când ajutoarele materiale brute datorate (AMB) sunt mai mari decât contribuţia unităţii la asigurările sociale.
>
> Într-o asemenea situaţie, soldul final al contului 4311 – contribuţia unităţii la asigurările sociale va fi debitor şi agentul economic va avea de încasat diferenţa pentru ajutoarele sociale de la bugetul asigurărilor sociale.

c) Reflectarea în contabilitate a diferenţelor de încasat de la bugetul asigurărilor sociale (Dî):

- AMB = 5.000.000 lei
- CAS = 2.400.000 lei

Diferenţă de încasat de la bugetul asigurărilor sociale = 5.000.000 - 2.400.000 = = 2.600.000 lei

Dî = 2.600.000 lei

Formula contabilă:

2.600.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	4311 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale	2.600.000

Exemplul 4. Un salariat angajat cu contract permanent de muncă prezintă în cursul unei perioade de gestiune următoarea situaţie privind veniturile realizate din salarii şi contribuţiile personale, în semestrul II 2000.

- Salariul lunar de încadrare =5.000.000 lei
- Indemnizaţia de conducere =30%
- Salariul de merit =15%
- Spor de vechime =25%
- Spor de doctorat =15%
- Salariatul are în întreţinere: - soţia;
 - un copil minor;
 - mama soţiei (rudă gradul I).

Reflectarea în contabilitate a contribuţiilor salariatului la bugetul asigurărilor sociale, fondului special al asigurărilor sociale de sănătate şi a impozitului pe venit presupune parcurgerea următoarelor etape.

a) Determinarea venitului brut (V_b):

$$V_b=S_t+I_c+S_m+S_v+S_d$$

în care:

V_b - venitul brut sau salariul brut (Sb);
S_t -salariul tarifar de încadrare;
I_c -indemnizația de conducere;
S_m - salariul de merit;
S_v - sporul de vechime;
S_d - sporul de doctorat.

Rezultă:

- **Salariul tarifar (S_t)**=5.000.000 lei

S_t=5.000.000 lei

- **Indemnizația de conducere (I_c)** = S_t x 30%=5.000.000 x 30%=

$$= \frac{5.000.000 \times 30}{100} = 1.500.000 \text{ lei}$$

I_c = 1.500.000 lei

- **Salariul de merit** (S_m) = (S_t + I_c) x 15% = (5.000.000 + 1.500.000) x 15% = 6.500.000 x 15% =

$$= \frac{6.500.000 \times 15}{100} = 975.000 \text{ lei}$$

S_m = 975.000 lei

- Sporul de vechime (S_v) = (S_t + I_c + S_m) x 25% = (5.000.000 + +1.500.000 + 975.000) x 25% = 7.475.000 x 25% =

$$= \frac{7.475.000 \times 25}{100} = 1.868.750 \text{ lei}$$

S_v = 1.868.750 lei

- Sporul de doctorat (S_d) = (S_t + I_c + S_m) x 15% = (5.000.000 + + 1.500.000 + 975.000) x 15% = 7.475.000 x 15% =

$$= \frac{7.475.000 \times 15}{100} =$$

$$S_d = 1.121.250 \text{ lei}$$

Rezultă:

$V_b = S_t + I_c + S_m + S_v + S_d = 5.000.000 + 1.500.000 + 975.000 +$
$+ 1.868.750 + 1.121.250 = 10.465.000$ lei

$$V_b = 10.465.000 \text{ lei}$$

b) **Determinarea cheltuielilor deductibile (CH_d):**

Cheltuielile deductibile se grupează în două categorii:

- **Contribuţii personale (C_p):**
 - contribuţia pentru pensia suplimentară (CPS) = 5%
 - contribuţia la fondul special al asigurărilor sociale de sănătate (CASS) = 7%

$$C_p = CPS + CFS + CASS$$

- **Cheltuieli profesionale (CH_p) = 15%**

b₁- Determinarea contribuţiilor personale (C_p):

- **Determinarea contribuţiei pentru pensia suplimentară:**

$$CPS = V_b \times 5\% = 10.465.000 \times 5\% = \frac{10.465.000 \times 5}{100} = 523.250 \text{ lei}$$

$$CPS = 523.250 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

523.250	421-Personal-remuneraţii datorate	=	4312-Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară	523.250

- **Determinarea contribuţiei personalului pentru fondul de şomaj (CFŞ):**

$$CFȘ = (S_t + I_c + S_m) \times 1\% = (5.000.000 + 1.500.000 + 975.000) \times 1\% = 7.475.000 \times 1\% = \frac{7.475.000 \times 1}{100} = 7.475.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{CFȘ = 74.750 \text{ lei}}$$

Formula contabilă:

74.750	421- Personal-remunerații datorate	=	4372 - Contribuția personalului la fondul de șomaj	74.750

- Determinarea contribuției personalului pentru fondul special al asigurărilor sociale de sănătate (CASS):

$$CASS = V_b \times 7\% = 10.465.000 \times 7\% = \frac{10.465.000 \times 7}{100} = 732.550 \text{ lei}$$

$$\boxed{CASS = 732.550 \text{ lei}}$$

Formula contabilă:

732.550	421-Personal	=	43113 - Contribuția la asigurările sociale de sănătate	732.550

- Total contribuții personale (C_p):

$$C_p = CPS + CFS + CASS = 523.250 + 74.750 + 732.550 = 1.330.550 \text{ lei}$$

$$\boxed{C_p = 1.330.550 \text{ lei}}$$

- **Determinarea cheltuielilor profesionale (CH_p):**

$$\boxed{CH_p = DP_b \times 15\%}$$

în care:

CH_p - cheltuielile profesionale;
DP_b - deducerea personală de bază (926.000 lei);
15%-cota procentuală legală a cheltuielilor profesionale.

Rezultă:

$$CH_p = DP_b \times 15\% = 926.000 \times 15\% = \frac{926.000 \times 15}{100} = 138.900 \text{ lei}$$

$$\boxed{CH_p = 138.900 \text{ lei}}$$

- **Total cheltuieli deductibile (CH_d):**

$$\boxed{CH_d = C_p + CH_p}$$

în care:

CH_d - cheltuielile deductibile;
C_p - contribuţiile personale;
CH_p - cheltuielile profesionale.

Rezultă:

$$CH_d = C_p + CH_p = 1.330.550 + 138.900 = 1.469.450 \text{ lei}$$

$$\boxed{CH_d = 1.469.450 \text{ lei}}$$

c) **Determinarea venitului net din salarii (V_n):**

$$V_n = V_b - (C_p + CH_p) = V_b - CH_d = 10.465.000 - 1.469.450 = 8.995.550 \text{ lei}$$

$$\boxed{V_n = 8.995.550 \text{ lei}}$$

d) **Determinarea venitului impozabil (V_I):**

$$\boxed{V_I = V_n - (DP_b + DP_s)}$$

în care:

V_I - venitul impozabil;
V_n - venitul net;
DP_b - deducerea personală de bază;
DP_s - deducerile personale suplimentare.

Din elementele de calcul prezentate se cunosc:

- $V_n = 8.995.550$ lei
- $DP_b = 926.000$ lei (conform legii, pentru semestrul II, 2000)

- **Determinarea deducerilor personale suplimentare (DP_s):**

- Determinarea deducerii suplimentare pentru soție:

DP_s (soție) = DP_b x 0,60 = 926.000 x 0,60 = 555.600 lei

DP_s (soție) = 555.600 lei

- Determinarea deducerilor suplimentare pentru primul copil minor:

Dp_s (copil) = DP_b x 0,35 = 926.000 x 0,35 = 324.100 lei

DP_s (copil) = 324.100 lei

- Determinarea deducerilor suplimentare pentru mama soției (rudă de gradul I) aflată în întreținere:

$DP_s = DP_b$ x 0.20 = 926.000 x 0,20 = 185.200 lei

$DP_{s\ (mamă)}$ = 185.000 lei

- Total deduceri personale suplimentare (TDP_s) = $DP_{s\ (soție)} + DP_{s\ (copil)} + DP_{s\ (mamă)}$ = = 555.600 + 324.100 + 185.200 = 1.064.900 lei

<u>**Atenție !**</u> Reamintim faptul că, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, suma deducerilor personale de bază și suplimentare nu poate depăşi coeficientul 2,5 înmulțit cu deducerea personală de bază.

Rezultă:

$L_{max.}$ DP = DP_b x 2,5

în care:

$L_{max.}$DP - lista maximă a deducerilor personale de bază și suplimentare;
DP_b - deducerea personală de bază.

Rezultă:

$L_{max.}$DP = DP_b x 2,5 = 926.000 x 2,5 = 2.315.000 lei

$L_{max.}$DP = 2.315.000 lei

- Totalul deducerilor personale şi suplimentare în cazul exemplului nostru este:

$$TDP = DP_b + TDP_s$$

în care:

TDP - totalul deducerilor personale;
DP_b - deducerea personală de bază;
TDP_s - totalul deducerilor personale suplimentare.

Rezultă:

$$TDP = DP_b + TDP_s = 926.000 + 1.064.900 = 1.990.900 \text{ lei}$$

$$TDP = 1.990.900 \text{ lei}$$

Având în vedere că totalul deducerilor personale de bază şi suplimentare nu depăşeşte limita maximă admisă, în determinarea venitului impozabil se va lua în considerare totalul deducerilor personale calculate, respectiv suma de 1.990.900 lei.

Rezultă:

$$V_I = V_n - (DP_b + DP_s) = V_n - TDP = 8.995.550 - 1.990.900 = 7.004.650 \text{ lei}$$

$$V_I = 7.004.650 \text{ lei}$$

Venitul impozabil astfel determinat se foloseşte pentru determinarea impozitului pe veniturile din salarii.

e) **Determinarea impozitului pe salarii (I_s)** şi reflectarea acestuia în contabilitate.

Conform impozitarului pentru semestrul II 2000, pentru un venit impozabil de 7.004.650 lei impozitul pe salarii este următorul:

$$I_s = 1.534.940 + 40\% \times (7.004.650 - 5.785.000) = 1.534.940 + (1.219.650 \times 40\%)$$

$$= 1.534.940 + \frac{1.219.650 \times 40}{100} = 1.534.940 + 487.860 = 2.022.800 \text{ lei}$$

$$I_s = 2.022.800 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

2.022.800	421-Personal-remuneraţii datorate	=	444-Impozit pe salarii	2.022.800

f) Determinarea şi reflectarea în contabilitate a salariului net plătit salariatului (S_n) sau câştigul net (C_n):

$$S_n = V_n - I_s + CH_p$$

în care:

S_n – salariul net;
V_n – venitul net;
I_s – impozitul pe salarii;
CH_p – cheltuielile profesionale.

Rezultă:

$$S_n = V_n - I_s + CH_p = 8.995.550 - 2.022.800 + 138.900 = 7.111.650 \text{ lei}$$

$$\boxed{S_n = 7.111.650 \text{ lei}}$$

sau

$$\boxed{C_n = V_b - C_p - I_s}$$

în care:

- C_n - câştigul net;
- V_b -venitul brut;
- C_p -contribuţiile personale (CPS + CFS + CASS);
- I_s -impozitul pe salarii.

Rezultă:

$$C_n = V_b - C_p - I_s = 10.465.000 - 1.330.550 - 2.002.800 = 7.111.650 \text{ lei}$$

$$\boxed{C_n = 7.111.650 \text{ lei}}$$

Formula contabilă:

7.111.650	421-Personal-remuneraţii datorate	=	5311-Casa în lei	7.111.650

g) Reflectarea în contabilitate a reţinerilor (plăţilor) din salariile datorate a contribuţiilor personale şi a impozitelor pe salarii.

Formula contabilă:

	%	=	5121-Conturi la bănci	5.353.350
523.250	4312-Contribuţia personalului la pensia suplimentară			
732.550	43113-Contribuţia personalului la asigurările sociale de sănătate			
74.750	4372-Contribuţia personalului la fondul de şomaj			
2.022.800	444-Impozit pe salarii			

IV. 3.2.2.2. Contribuţia la fondul pentru plata ajutorului de şomaj

Contribuţia la fondul pentru plata ajutorului de şomaj constituie o obligaţie a tuturor angajatorilor, care angajează pe bază de contract de muncă personal din România şi se manifestă, ca şi în cazul contribuţiei la asigurările sociale, în două moduri:

- Contribuţia unităţii la fondul de şomaj;
- Contribuţia personalului la fondul de şomaj.

Fondul de şomaj este administrat de către Ministerul Muncii şi Protecţiei Sociale (M.M.P.S.) şi se utilizează:

- Pentru plata ajutorului de şomaj persoanelor în drept;
- Pentru finanţarea unor cheltuieli legate de calificarea şi recalificarea somerilor sau pentru reconversia profesională a personalului, la cererea angajatorului;
- Pentru acoperirea cheltuielilor privind plăţile ce se acordă persoanelor fizice sau juridice care încadrează absolvenţi a unor instituţii de învăţământ profesional special, liceal, postliceal şi superior, cu contract individual de muncă pe perioadă nedeterminată, pe o perioadă de 12 luni pentru fiecare absolvent, într-o cotă de 70% din salariul de bază net, la data angajării.

Dacă absolventul provine din rândul persoanelor cu handicap, finanţarea de 70% din fondul de şomaj, se realizează pe o perioadă de 18 luni.

Decontarea contribuţiilor la bugetul fondului de şomaj se realizează lunar.

Contribuţia la fondul de şomaj este următoarea:

- Contribuţia unităţii la fondul de şomaj este de 5%, cotă aplicată asupra fondului de salarii brut lunar

$$CFŞ = FSB \times 5\%$$

în care:

CFŞ - contribuţia unităţii la fondul de şomaj;
FSB - fondul de salarii brut lunar;
5% - cota legală a contribuţiei unităţii la fondul de şomaj.

- **Contribuţia personalului la fondul de şomaj** este de 1%, aplicată asupra salariului de încadrare care **poate include:**

- salariul tarifar;
- indemnizaţia de conducere;
- salariul de merit.

$$CFŞ = (S_t + I_c + S_m) \times 1\%$$

în care:

CFŞ - contribuţia personalului la fondul de şomaj;
S_t - salariul tarifar;
I_c - indemnizaţia de conducere;
S_m - salariul de merit;
1% - cota legală a contribuţiei personalului la fondul de şomaj.

Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la fondul de şomaj, se realizează cu ajutorul contului **437-Ajutor de şomaj,** cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II, respectiv:

- 4371-contribuţia unităţii la fondul de şomaj;
- 4372-contribuţia personalului la fondul de şomaj.

▪ ***Contul 437-Ajutor de şomaj:***

- ***Elementul evidenţiat:***

 - ţine evidenţa decontărilor privind ajutorul de şomaj datorat de unitate, precum şi de salariaţi;

- ***Conţinutul economic:***

 - cont de datorii pe termen scurt;

- ***Funcţia contabilă:***

 - cont de pasiv;

- ***Se creditează:***
 - cu sumele datorate de unitate pentru constituirea fondului de şomaj (6452);
 - cu sumele datorate de către personal, prin reţineri din salariile cuvenite (421);
 - cu sumele datorate de către personal, prin reţineri din ajutoarele materiale cuvenite (423);

- ***Se debitează:***
 - cu sumele virate reprezentând contribuţia unităţii şi contribuţia personalului pentru constituirea fondului de şomaj (5121);
 - cu sumele acordate salariaţilor potrivit legii, din fondul de ajutor de şomaj (5121, 5311).

- ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând sumele datorate de unitate şi de salariaţi la fondul de şomaj.

Contul 337-Ajutor de şomaj se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II, respectiv:

▪ ***Contul 4371-Contribuţia unităţii la fondul de şomaj:***

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa decontărilor privind ajutorul de şomaj datorat de unitate;
- ***Conţinut economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu sumele datorate de unitate pentru constituirea fondului de şomaj (6452);

- ***Se debitează:***
- cu sumele virate, reprezentând contribuţia unităţii pentru constituirea fondului de şomaj (5121);
- cu sumele acordate salariaţilor, potrivit legii, din fondul de şomaj (5121, 5311).
- ***Soldul final:***
- soldul creditor reprezentând sumele datorate de unitate pentru constituirea fondului de şomaj;

Acest cont nu necesită dezvoltări în conturi analitice.

▪ ***Contul 4372- Contribuţia personalului la fondul de şomaj:***

- ***Elementul evidenţiat:***
- ţine evidenţa decontărilor privind ajutorul de şomaj datorat de salariaţi;
- ***Conţinutul economic:***
- cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
- cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
- cu sumele datorate de personal, reţinute din salarii, pentru fondul de şomaj (421);
- cu sumele datorate de personal, reţinute din ajutoarele materiale, pentru fondul de şomaj (423).
- ***Se debitează:***
- cu sumele virate, reprezentând contribuţia personalului la fondul de şomaj (5121);
- cu sumele acordate salariaţilor, potrivit legii, din fondul de ajutor de şomaj, prin bancă (5121);
- cu sumele acordate salariaţilor, potrivit legii din fondul de ajutor de şomaj, prin casierie (5311).
- ***Soldul final:***
- sold creditor, reprezentând sumele datorate de salariaţi pentru constituirea fondului de şomaj.

Acest cont se poate dezvolta în conturi analitice, pe fiecare salariat în parte, însă, de regulă, nu necesită dezvoltări analitice.

<u>EXEMPLE:</u>

<u>Exemplul 1.</u> Se înregistrează şi se decontează contribuţia unităţii la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj, aferentă perioadei de gestiune precedente (luna calendaristică), în următoarele condiţii:

- Fond de salarii brut (FSB) = 10.000.000 lei;
- Contribuţia unităţii (contribuţia legală) la fondul de şomaj (CAŞ) = 5%;

Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unităţii la fondul de şomaj presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu contribuţia unităţii la constituirea fondului de şomaj (CAŞ):

$$CAS = FSB \times 5\% = 10.000.000 \times 5\% = \frac{10.000.000 \times 5}{100} = 500.000 \text{ lei}$$

CAŞ = 500.000 lei

Formula contabilă:

500.000	6452 - Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj	=	4371 - Contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj	500.000

b) Reflectarea în contabilitate a decontării (plăţii) sumei reprezentând contribuţia unităţii la fondul de şomaj:

Formula contabilă:

500.000	4371 - Contribuţia unităţii la fondul şomaj	=	5121 - Conturi la bănci în lei	500.000

c) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

500.000	121 - Profit şi pierderi	=	6452 - Cheltuieli privind contribuţia unităţii la fondul de şomaj	500.000

<u>Exemplul 2.</u> Reflectarea în contabilitate a contribuţiei unui salariat la fondul de şomaj, cunoscându-se următoarele:

- Salariul de încadrare = 5.000.000 lei;
- Indemnizaţia de conducere = 10%;
- Salariul de merit = 15%;

Rezultă:

- Salariul tarifar de încadrare (S_t) = 5.000.000 lei

$$S_t = 5.000.000 \text{ lei}$$

- Indemnizația de conducere (I_c) = 10% $= \dfrac{5.000.000 \times 10}{100} = 500.000$ lei

$$I_c = 500.000 \text{ lei}$$

- Salariul de merit (S_m) = (S_t + I_c) x 15% = (5.000.000 + 500.000) x

x 15% $= \dfrac{5.500.000 \times 15}{100} = 825.000$ lei

$$S_m = 825.000 \text{ lei}$$

- Determinarea și reflectarea în contabilitate a contribuției personalului pentru ajutorul de șomaj (CFŞ):

$$CFŞ = (S_t + I_c + S_m) \times 1\% = (5.000.000 + 500.000 + 825.000) \times 1\%$$

$$= 6.325.000 \times 1\% = \frac{6.325.000 \times 1}{100} = 63.250 \text{ lei}$$

$$CFŞ = 63.250 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

63.250	421 - Personal-remunerații	=	4372 - Contribuția personalului la fondul de șomaj	63.250

- **Dacă reținerile la contribuția personalului la fondul de șomaj nu se făceau din salarii, ci din ajutoarele materiale, modul de determinare și reflectarea în contabilitate a contribuției personalului la fondul de șomaj ar fi fost următorul:**

$$CAŞ = AM \times 1\%$$

în care:

CAŞ - contribuţia personalului la ajutorul de şomaj;
AM - ajutorul material primit (indemnizaţii de concediu medical etc.);
1% -cota legală a CAŞ.

Presupunând că:

Ajutoarele materiale (AM) = 6.325.000 lei

Rezultă:

CAŞ = AM x 1% = 6.325.000 x 1% = 63.250 lei

Formula contabilă:

63.250	423 - Personal-ajutoare materiale datorate	=	4372-Contribuţia personalului la fondul de şomaj	63.250

- Reflectarea în contabilitate a decontării (plăţii) contribuţiei personalului pentru fondul de şomaj, la bugetul fondului de şomaj:

Formula contabilă:

63.250	4372 - Contribuţia personalului la fondul de şomaj	=	5121 - Conturi la bănci în lei	63.250

Exemplul 3. Un agent economic angajează un absolvent cu contract individual de muncă, pe durata nedeterminată, cu un salariu net de 5.000.000 lei/lună, iar contribuţia unităţii la fondul de şomaj este de 8.000.000 lei.

Conform O.U.G. nr.35/1997, privind măsurile de stimulare a persoanelor fizice şi juridice pentru încadrarea în muncă a absolvenţilor instituţiilor de învăţământ, primesc pe o perioadă de 12 luni, de la bugetul ajutorului de şomaj, o sumă lunară de 70% din salariul de bază net, la data angajării.

Rezultă:

- Cota din salariul de bază net, suportată din fondul ajutorului de şomaj va fi:

$$C_{FŞ} = SBN \times 70\%$$

în care:

$C_{FŞ}$ - cota din salariul de bază net, suportată din fondul de şomaj;
SBN - salariul de bază net, la data angajării;
70%-cota legală ce se suportă din fondul de şomaj.

Rezultă:

$$C_{FŞ} = SBN \times 70\% = 5.000.000 \times 70\% = \frac{5.000.000 \times 7}{100} = 3.500.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{C_{FŞ} = 3.500.000 \text{ lei}}$$

Rezultă:

- Contribuţia unităţii la fondul de şomaj (CFS) = 8.000.000 lei
- Cotă din salariul de bază net suportată din fondul de şomaj (C_{FS}) = 3.500.000 lei

Diferenţă de plată la fondul de şomaj = 8.000.000 – 3.500.000 = 4.500.000 lei

Formula contabilă:

4.500.000	4372 - Contribuţia unităţii la fondul de şomaj	=	5121-Conturi la bănci	4.500.000

IV. 3.2.3. Contabilitatea altor datorii şi creanţe sociale

Agenţii economici care la sfârşitul exerciţiului financiar curent constată că, în raport cu salariaţii, au creanţe de încasat sau datorii de achitat din fondul de asigurări şi protecţie socială, pentru care nu s-au întocmit încă documente şi care urmează a fi încasate sau plătite în exerciţiul financiar următor, reflectă în contabilitate această situaţie cu ajutorul contului **438 - Alte datorii şi creanţe sociale,** cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă la rândul lui în două conturi sintetice de gradul II, în funcţie de caz, respectiv:

- 4381-Alte datorii sociale;
- 4382-Alte creanţe sociale;

▪ ***Contul 438 - Alte datorii şi creanţe sociale***

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa datoriilor de achitat sau a creanţelor de încasat în contul asigurărilor sociale, aferente exerciţiului în curs, precum şi plata acestora;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
 - cont de creanţe;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont bifuncţional;

- ***Se creditează:***
 - cu sume reprezentând ajutoare materiale achitate în plus personalului, aferente exerciţiului în curs (4282);
 - cu sumele încasate de la bugetul asigurărilor sociale, reflectate anterior ca alte creanţe (5121);
- ***Se debitează:***
 - cu sumele datorate personalului sub formă de ajutoare materiale (4281);
 - cu sumele virate asigurărilor sociale, reflectate ca alte datorii şi creanţe sociale (5121);
- ***Soldul final:***
 - **sold creditor**, reprezentând sumele datorate bugetului asigurărilor sociale;
 - **sold debitor**, reprezentând sumele ce urmează a se încasa de la bugetul asigurărilor sociale.

Aşa cum s-a făcut menţiunea, acest cont se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II, respectiv:

▪ ***4381-Alte datorii sociale:***

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa datoriilor de achitat în contul asigurărilor sociale, aferente exerciţiului în curs, precum şi plata acestora;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu sumele reprezentând ajutoare materiale achitate în plus, aferente exerciţiului în curs, de decontat cu bugetul asigurărilor sociale (4282);
- ***Se debitează:***
 - cu sumele virate asigurărilor sociale, datorate de personalul unităţii (5121);
- ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând sumele datorate bugetului asigurărilor sociale;

De regulă, acest cont nu necesită dezvoltări analitice.

▪ ***Contul 4382-Alte creanţe sociale:***

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa creanţelor de încasat în contul asigurărilor sociale, aferente exerciţiului financiar în curs, precum şi încasarea acestora;
- ***Conţinutul economic:***

- cont de creanţe;

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE

- ***Funcția contabilă:***
- cont de activ;
- ***Se debitează:***
- cu sumele de încasat de la bugetul asigurărilor sociale, datorate personalului ca ajutoare materiale (4281);
- ***Se creditează:***
- cu sumele încasate de la bugetul asigurărilor sociale, reflectate anterior ca alte creanțe (5121);
- ***Soldul final:***
- sold debitor, reprezentând sumele ce urmează a se încasa de la bugetul asigurărilor sociale.

De regulă, acest cont nu necesită dezvoltări analitice.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Reflectarea în contabilitate a unor ajutoare materiale achitate în plus personalului, aferente exercițiului în curs, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	4282 - Alte creanțe în legătură cu personalul	=	Alte datorii sociale	5.000.000

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a sumei de 5.000.000 lei, datorate de personalul unității, virată asigurărilor sociale:

Formula contabilă:

5.000.000	4381 - Alte datorii sociale	=	5121-Conturi la bănci în lei	5.000.000

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a sumei de 3.000.000 lei, de încasat de la bugetul asigurărilor sociale, datorată personalului ca ajutoare materiale.

Formula contabilă:

3.000.000	4382-Alte creanțe sociale	=	4281-Alte datorii în legătură cu personalul	3.000.000

Exemplul 4. - Reflectarea în contabilitate a sumei de 3.000.000 lei, încasată de la bugetul asigurărilor sociale, reflectată anterior ca alte creanţe sociale.

Formula contabilă:

3.000.000	5121-Conturi la bănci	=	4382-Alte creanţe sociale	3.000.000

IV.4. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului, fondurile speciale şi alte operaţiuni asimilate

În vederea îndeplinirii sarcinilor şi funcţiilor sale, **statul** îşi procură resursele necesare finanţării acţiunilor sale prin intermediul **impozitelor, taxelor şi vărsămintelor asimilate,** pe care sunt obligate, conform **Constituţiei,** să le plătească persoanele fizice şi juridice sub forma unor **obligaţii fiscale.**

De regulă, obligaţiile fiscale ale agenţilor economici se pot grupa astfel:

- obligaţii fiscale suportate de agentul economic, indiferent de natura rezultatului fiscal:
 - impozitul pe clădiri;
 - impozitul pe terenuri ocupate de clădiri şi alte construcţii;
 - taxe asupra mijloacelor de transport;
 - taxe vamale;
 - contribuţii la fondurile speciale etc.
- obligaţii fiscale colectate de agentul economic de la terţi, în contul bugetul statului:
 - impozitul pe salarii (parte componentă a impozitului pe venit);
 - impozitul pe dividende;
 - taxa pe valoarea adăugată;
 - accize etc.

Atenţie ! Prin **obligaţie fiscală** se înţelege îndatorirea persoanelor fizice şi/sau juridice de a plăti în contul **bugetului public naţional** impozitele, taxele şi alte venituri bugetare reglementate prin lege.

Decontările agenţilor economici cu bugetul statului, bugetele locale, fondurile speciale etc. nu trebuie privite numai în sensul **obligaţiilor** agentului economic, ci şi a **creanţelor** agentului economic faţă de bugetul de stat, bugetele locale, fonduri speciale şi alte organisme publice.

Reflectarea în contabilitate a datoriilor şi creanţelor agenţilor economici faţă de bugetul statului, bugetele locale, fondurile speciale şi alte organisme publice se realizează cu ajutorul grupei de conturi **44-Bugetul statului fonduri speciale şi conturi asimilate,** care se prezintă astfel:

- **Grupa 44 - Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate**
 - 441-Impozitul pe profit
 - 442-Taxa pe valoarea adăugată (TVA)
 - 4423-TVA de plată (TVA_p)
 - 4424-TVA de recuperat (TVA_r)
 - 4426-TVA deductibilă (TVA_d)
 - 4427-TVA colectată (TVA_c)
 - 4428- TVA neexigibilă (TVA_n)
 - 444-Impozitul pe salarii
 - 445-Subvenţii
 - 446-Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
 - 447-Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate
 - 448-Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
 - 4481-Alte datorii faţă de bugetul statului
 - 4482-Alte creanţe privind bugetul statului
 - 4483*-Datorii faţă de stat
 - 4484*-Creanţe în legătură cu statul

<u>**Atenţie !**</u> În conformitate cu noul plan de conturi general, aprobat prin OMF nr.403/1999, grupa de conturi **44-Bugetul statului, fondurile speciale şi conturi asimilate** se prezintă astfel:

- 44-Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate:
 - 441-Taxa pe valoarea adăugată (TVA)
 - 442-Taxa pe valoarea adăugată (TVA)
 - 4423-TVA de plată (TVA_p)
 - 4424-TVA de recuperat (TVA_r)
 - 4426-TVA deductibilă (TVA_d)
 - 4427-TVA colectată (TVA_c)
 - 4428- TVA neexigibilă (TVA_n)
 - 444- Impozitul pe salarii
 - 445-Subvenţii
 - 446-Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
 - 447-Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate
 - 448-Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
 - 4481-Alte datorii faţă de bugetul statului
 - 4482-Alte creanţe privind bugetul statului

IV.4.1. Contabilitatea decontărilor privind impozitul pe profit

IV.4.1.1. Consideraţii generale privind impozitul pe profit

Impozitul pe profit este un venit al bugetului de stat şi este datorat de agenţii economici pentru profitul realizat în condiţiile prevăzute de lege.

Sunt obligaţi la plata impozitului pe profit următorii ***contribuabili***:

- ***Persoanele juridice române,*** pentru profitul impozabil obţinut din orice sursă, atât din România, cât şi din străinătate;
- ***Persoanele juridice străine*** care desfăşoară activităţi printr-un sediu permanent în România, pentru profitul impozabil aferent acelui sediu permanent;
- ***Persoanele juridice şi fizice străine*** care desfăşoară activităţi în România, ca partener într-o asociere, ce nu dă naştere unei persoane juridice, pentru toate veniturile rezultate din activitatea desfăşurată în România;
- ***Asocierile dintre persoanele fizice române şi persoanele juridice române,*** care nu dau naştere unei persoane juridice, pentru veniturile realizate atât în România, cât şi în străinătate; în acest caz impozitul se calculează, se reţine şi se varsă de către persoana juridică.

Sunt exceptate de la plata impozitului pe profit:

- Trezoreria statului;
- Instituţiile publice;
- Unităţile economice fără personalitate juridică ale organizaţiilor de nevăzători, de invalizi şi ale asociaţiilor persoanelor cu handicap;
- Fundaţiile testamentare;
- Cooperativele care funcţionează ca unităţi protejate, special organizate, potrivit legii;
- Unităţile aparţinând cultelor religioase;
- Instituţiile de învăţământ;
- Asociaţiile de proprietari (locuinţe), constituite potrivit legii;
- Alte persoane juridice fără scop lucrativ (asociaţii, fundaţii etc.).

Veniturile şi cheltuielile persoanelor juridice fără scop lucrativ, care se iau în calcul la determinarea profitului impozabil, sunt numai cele aferente activităţilor economice desfăşurate cu scopul obţinerii de profit.

Veniturile obţinute din activităţi fără scop lucrativ, care nu sunt impozabile, includ:

- cotizaţiile membrilor;
- contribuţiile băneşti sau în natură ale membrilor şi simpatizanţilor;
- taxele de înregistrare stabilite potrivit legislaţiei în vigoare;
- donaţiile;
- sumele sau bunurile primite prin sponsorizare;
- dobânzile şi dividendele obţinute din plasarea disponibilităţilor rezultate din asemenea venituri;
- veniturile din reclamă şi publicitate, cu excepţia celor realizate prin unităţile specializate în acest domeniu;
- veniturile pentru care se datorează impozit pe spectacole;

- veniturile din valorificarea bunurilor aflate în patrimoniul acestora.

Cota de impozit pe profit este de 25 %, cu excepţiile prevăzute de lege, respectiv:

- Contribuabilii care obţin venituri din activitatea barurilor de noapte, a cluburilor de noapte şi a cazinourilor plătesc o cotă adiţională de impozit de 25 %, asupra părţii din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor înregistrate din aceste activităţi, în volumul total al veniturilor; cota adiţională de impozit o plătesc, de asemenea, persoanele fizice şi juridice pentru veniturile proprii, de aceeaşi natură, realizate în baza contractelor de asociere în participaţiune;
- În cazul Băncii Naţionale a României (BNR), cota de impozit pe profit este de 80% şi se aplică asupra veniturilor rămase, după scăderea cheltuielilor deductibile şi a fondului de rezervă, potrivit legii;
- Orice majorare a capitalului social efectuată prin încorporarea rezervelor, precum şi a profiturilor, cu excepţia rezervelor legale şi a diferenţelor favorabile din reevaluarea patrimoniului, se impozitează cu o cotă de 10 %, obligaţia reţinerii şi vărsării impozitului revenind societăţii comerciale, o dată cu înregistrarea la Registrul Comerţului a modificărilor respective.

Atenţie ! Este interzisă majorarea capitalului social din rezervele legale.

Anul fiscal al fiecărui contribuabil este anul calendaristic.

Atunci când un contribuabil se înfiinţează, se reorganizează prin divizare, comasare, fuziune sau se lichidează în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul fiscal pentru care contribuabilul a existat,

Profitul impozabil se calculează ca diferenţă între veniturile obţinute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate şi lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câştiguri din orice sursă şi ***cheltuielile efectuate*** pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi se adaugă cheltuielile nedeductibile, respectiv:

$$Pi = (Vi - CH) - Vn + CHn$$

în care:

Pi - profitul impozabil;
Vi - veniturile impozabile obţinute de agentul economic, conform legii;
CH - cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile (cheltuieli deductibile);
Vn - venituri neimpozabile;
CHn - cheltuieli nedeductibile.

La rândul lor:

$$V_i = V_l + V_{p.s.} + V_{l.e.} + V_{b.i.} + C$$

în care:

Vi - veniturile impozabile;
V_l - venituri din livrarea bunurilor mobile;
$V_{p.s.}$ - venituri din serviciile prestate;
$V_{l.e.}$ - venituri din lucrări executate;
$V_{b.i.}$ - venituri din vânzări de bunuri imobile;
C - câştiguri din orice sursă.

Veniturile (V) reprezintă sumele sau valorile încasate sau de încasat şi includ (vezi Vol. I):

- Venituri din exploatare (Ve);
- Venituri financiare (Vf);
- Venituri excepţionale (Vex)

Rezultă:

$$V = V_e + V_f + V_{ex}$$

în care:

V - venituri;
V_e - venituri din exploatare;
V_f - venituri financiare;
Vex - venituri excepţionale.

Cheltuielile (CH) reprezintă sumele sau valorile plătite ori de plătit, după natura lor, care sunt aferente realizării veniturilor.

În cadrul cheltuielilor efectuate pentru realizarea veniturilor se includ:

- cheltuielile de exploatare (Ch_e);
- cheltuielile financiare (CH_f);
- cheltuielile excepţionale (Ch_{ex}).

Rezultă:

$$CH = CH_e + CH_f + CH_{ex}$$

în care:

CH - cheltuielile aferente veniturilor;
CH_e - cheltuieli de exploatare;
CH_f - cheltuieli financiare;
CH_{ex} - cheltuieli excepţional.

În scopul determinării profitului impozabil se iau în calcul toate câştigurile din orice sursă, inclusiv cele realizate din investiţii financiare.

În cazul vânzărilor de bunuri mobile şi al vânzărilor de bunuri imobile, în baza unui contract de vânzare cu plata în rate, precum şi în cazul contractelor de ***leasing financiar***, valoarea ratelor scadente se înregistrează la venituri impozabile, la termenele prevăzute în contract.

La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.

Pentru următoarele categorii de cheltuieli se admite deducerea la calculul profitului impozabil, astfel:

- cheltuielile efectuate pentru realizarea bunurilor livrate şi a bunurilor imobile, vândute în baza unui contract de vânzare cu plata în rate, sunt deductibile la aceleaşi termene scadente prevăzute în contractele încheiate între părţi, proporţional cu valoarea ratei înregistrate în valoarea totală a livrării;
- în cazul contractelor de leasing, utilizatorul va deduce chiria pentru contractele de ***leasing operaţional***, sau amortizarea şi dobânzile pentru contractele de ***leasing financiar***; amortizarea se va calcula în conformitate cu actele normative în vigoare;
- cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui unei persoane juridice, produs sau serviciu, utilizând mijloacele de informare în masă, precum şi costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare, sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în baza unui ***contract scris***;
- cheltuielile determinate de efectuarea unor lucrări de intervenţie pentru reducerea riscului seismic al clădirilor şi locuinţelor aflate în proprietate sau în administrare, care prezintă Clasa I de risc seismic, sunt deductibile la efectuarea lor.

Sunt venituri neimpozabile (Vn) următoarele:

- dividendele primite de către o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română sau străină;
- diferenţele favorabile de valoare a titlurilor de participare înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, a beneficiilor sau a primelor de emisiune, ori prin compensarea unor creanţe la societatea la care se deţin participaţiile;
- veniturile, respectiv cheltuielile rezultate din anularea datoriilor sau din încasarea creanţelor, după caz, ca urmare a transferului de acţiuni sau de părţi sociale de la Fondul Proprietăţii de Stat , conform convenţiilor;
- rambursările de cheltuieli nedeductibile, precum şi veniturile rezultate din anularea provizioanelor, pentru care nu s-a acordat deducere, sau veniturile din stornarea ori recuperarea unor cheltuieli nedeductibile.

Sunt cheltuieli nedeductibile (CHn) următoarele:

- cheltuielile cu impozitul pe profit, inclusiv cele reprezentând diferenţe din anii precedenţi sau din anul curent, precum şi impozitele plătite în străinătate;
- sunt nedeductibile şi impozitele cu reţinere la sursă plătite în numele persoanelor fizice şi juridice nerezidente, pentru veniturile realizate în România;
- amenzile, confiscările, majorările de întârziere şi penalităţile datorate către autorităţile române, potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele economice (care sunt deductibile); amenzile, penalităţile sau majorările datorate către autorităţi străine sau în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România, sunt cheltuieli nedeductibile;
- cheltuielile de protocol care depăşesc limita de 1%, aplicată asupra diferenţei rezultate dintre totalul veniturilor şi cheltuielilor aferente, inclusiv accizele, mai puţin cheltuielile cu impozitul pe profit şi cheltuielile de protocol înregistrate în cursul anului;

- cheltuielile cu diurna, care depăşesc limitele legale stabilite pentru instituţiile publice;
- sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor peste limita legală, cu excepţia celor create de bănci, în limita a 2% din soldul creditelor acordate şi a fondului de rezervă, potrivit legislaţiei bancare, a rezervelor tehnice ale societăţilor de asigurare şi reasigurare, create conform prevederilor legale în materie, precum şi a fondului de rezervă, în limita a 5%, din profitul contabil anual, până când acesta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris şi vărsat (20%).

 De asemenea, sunt nedeductibile şi sumele utilizate pentru constituirea sau pentru majorarea rezervelor de către societăţile de asigurare şi reasigurare , pentru contractele cedate în reasigurare;
- sumele pentru constituirea provizioanelor, peste limitele legale;
- sumele care depăşesc limitele cheltuielilor considerate deductibile, conform legii bugetelor anuale;
- cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate şi neimputabile, precum şi pentru activele corporale pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, TVA aferentă acestor cheltuieli, TVA aferentă bunurilor, altele decât cele din producţia proprie, acordate salariaţilor sub forma unor avantaje în natură, precum şi TVA nedeductibilă aferentă, care depăşesc limitele prevăzute de lege;
- cheltuielile de asigurare care nu privesc activele corporale şi necorporale ale contribuabilului, inclusiv asigurările de viaţă ale personalului angajat;
- orice cheltuieli făcute în favoarea acţionarilor sau a asociaţilor, inclusiv dobânzile plătite în cazul contractelor civile, în situaţia în care nu sunt impozitate la persoana fizică;
- sumele angajate la nivelul contractului de asociere în participaţiune, în favoarea partenerului contractual, sub forma unor sume fixe sau cote procentuale raportate la venit, altele decât cele rezultate pe baza decontului întocmit;
- cheltuielile de conducere şi cheltuielile de administrare, înregistrate de un sediu permanent care aparţine unei persoane fizice sau juridice străine, indiferent de faptul că s-au efectuat în statul în care se află sediul permanent sau în altă parte, care depăşesc 10% din salariile impozabile ale sediului permanent în România;
- cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit legii, condiţiile de document justificativ;
- cheltuielile înregistrate de societăţile agricole constituite în baza Legii nr. 36 / 1991, privind societăţile agricole şi alte forme de asociere în agricultură, pentru dreptul de folosinţă a terenului agricol adus de membrii asociaţi, peste cota de distribuţie din producţia realizată din folosinţa acestuia, prevăzută în contractul de societate sau de asociere;
- cheltuielile de sponsorizare peste limitele prevăzute de normele legale în vigoare;

- cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor, altele decât cele acordate de bănci şi de alte persoane juridice autorizate potrivit legii, care depăşesc dobânzile active (medii) ale băncilor comunicate de Banca Naţională a României;
- cheltuielile cu serviciile, inclusiv cele de management sau consultanţă, în situaţia în care nu sunt justificate de un contract scris şi pentru care nu pot fi verificaţi prestatorii, în legătură cu natura acestora;
- nu sunt deductibile serviciile facturate de persoane fizice şi juridice nerezidente, în situaţia în care plata acestora determină pierdere la nivelul unui exerciţiu financiar, sau în situaţia în care aceste servicii sunt aferente activităţii entităţii din România. În acelaşi sens vor fi analizate şi furnizările de bunuri şi de servicii între persoanele juridice controlate în comun sau care participă sub orice formă la conducerea ori la controlul beneficiarului acestora;
- cheltuielile determinate de diferenţele nefavorabile, de valoare ale titlurilor de participare, înregistrate la societatea la care se deţin participaţiunile, cu excepţia celor determinate de vânzare – cumpărare a acestora.

Amortizarea activelor corporale şi necorporale se face în concordanţă cu prevederile legale în vigoare.

Cheltuielile cu exploatarea zăcămintelor naturale, de natura descoperitorilor, explorărilor, forărilor, dezvoltărilor, care nu se finalizează în obiective economice ce pot fi exploatate, se recuperează în următorii 5 ani, din veniturile realizate din exploatare.

Contribuabilii autorizaţi să desfăşoare activităţi în domeniul exploatării zăcămintelor naturale, sunt obligaţi să înregistreze în evidenţa contabilă şi să deducă la calculul profitului impozabil provizioane pentru refacerea terenurilor afectate şi pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de până la 1% din rezultatul financiar din exploatare, pe toată durata de funcţionare a exploatării.

Contribuabilii care achiziţionează, începând cu data de 1 ianuarie 2000, echipamente tehnologice (maşini, utilaje, instalaţii de lucru) şi mijloace de transport, cu excepţia autoturismelor, beneficiază de o deducere, din profitul impozabil aferent exerciţiului financiar, a unei cote de 10% din preţul de achiziţie al acestora.

Deducerea se calculează în luna în care se realizează achiziţia, numai din punct de vedere fiscal, prin înscrierea la cheltuieli deductibile în declaraţia de impunere a sumelor respective.

În situaţia în care se realizează pierdere, aceasta se recuperează din profiturile impozabile, obţinute în următorii 5 ani.

Pentru investiţiile efectuate începând cu data de 1 ianuarie 2000, în autoturisme cu o valoare mai mare decât echivalentul în lei a 12.000 EURO, nu este permisă deducerea la calculul profitului impozabil a părţii din amortizarea lunară care depăşeşte această valoare.

Excepţie de la cele prezentate pot face societăţile de leasing pentru autoturismele care fac obiectul unui contract de leasing operaţional.

Profitul impozabil şi ***impozitul pe profit*** se calculează şi se evidenţiază lunar, ***cumulat de la începutul anului fiscal***.

Contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România ***venituri în valută***, din exportul bunurilor realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision,

precum şi din prestări de servicii, plătesc o cotă de impozit de 5%, pentru partea din profitul impozabil, care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor.

Reducerea se calculează lunar, în sumele aferente acesteia se realizează ca ***surse proprii de finanţare***.

Pierderea anuală, stabilită prin declaraţia de impozit pe profit se recuperează din profiturile impozabile obţinute în următorii 5 ani.

Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare, din anul înregistrării acestora.

Nu se recuperează pierderea fiscală înregistrată de persoana juridică, în cazul în care are loc ***divizarea sau fuziunea***.

Contribuabilii care pe o perioadă de 3 ani consecutivi au realizat numai pierderi intră automat în obiectivul de control al organului fiscal, pentru constatarea cauzelor care au condus la nerealizarea de profit.

În cazul persoanelor juridice străine, prevederile referitoare la pierderi se aplică luându-se în considerare numai activităţile economice, cotele de participare, profiturile şi pierderile atribuite ***sediului permanent din România***.

În situaţia lichidării fuziunii, divizării unui contribuabil, la determinarea impozitului se includ şi profiturile ce rezultă din evaluarea patrimoniului, dacă necesarul în drept al contribuabilului nu garantează continuitatea impozitării, conform prevederilor legale.

Persoanele juridice române au dreptul de a li se deduce din impozitul pe profit datorat în România o sumă echivalentă cu impozitul pe venit din sursa externă, plătit direct sau prin reţinere la sursă în străinătate, pe bază de documente care atestă plata, confirmate de autorităţile fiscale străine.

În vederea determinării obligaţiilor fiscale, organele fiscale au dreptul de a controla şi următoarele aspecte:

- operaţiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plăţii impozitelor;
- operaţiunile efectuate în numele contribuabililor, dar şi în favoarea societăţilor, acţionarilor sau persoanelor ce acţionează în numele acestora;
- datoriile asumate de contribuabili în contul unor împrumuturi făcute sau garantate de acţionari, asociaţi sau de persoanele ce acţionează în numele acestora, în vederea reflectării reale a operaţiunii;
- distribuirea, împărţirea, alocarea veniturilor, deducerile, creditele sau reducerile între doi sau mai mulţi contribuabili sau acele operaţiuni controlate direct sau indirect de persoane ce au interese comune, în scopul prevenirii evaziunii fiscale şi pentru reflectarea reală a operaţiunilor.

În cazul tranzacţiilor dintre contribuabili sau dintre aceştia şi o persoană fizică sau o entitate fără personalitate juridică, care participă sub orice formă la conducerea, controlul sau capitalul altui contribuabil sau altei entităţi fără personalitate juridică, ***valoarea ce va fi recunoscută*** de autoritatea fiscală este ***valoarea de piaţă*** a tranzacţiilor.

La fel se procedează şi atunci când contribuabilul sau cealaltă persoană sau entitate sunt asociaţi, respectiv acţionari în comun şi nu deţin controlul, aşa cum s-a menţionat anterior.

La estimarea valorii de piaţă a tranzacţiilor vor fi utilizate următoarele metode:

a) - ***Metoda comparării preţurilor*** - în care preţul de vânzare al contribuabilului, se compară cu preţurile practicate de alte entităţi independente de acesta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile;

b) - ***Metoda „ Cost plus "*** - în care preţul obişnuit al pieţei trebuie determinat ca valoare a costurilor principale, mărite cu o rată de profit, similară domeniului de activitate a contribuabilului;

c) - ***Metoda preţului de revânzare*** - în care preţul pieţei este preţul folosit în cazul vânzării produselor şi serviciilor, către entităţi independente, diminuat cu cheltuielile de comercializare şi o rată de profit.

Dacă aplicarea acestor metode pentru ***estimarea valorii de piaţă a tranzacţiilor*** nu este posibilă, iar preţul de vânzare este mai mic decât costul de achiziţie sau de producţie, partea neacoperită de venituri este o ***cheltuială nedeductibilă.***

În ceea ce priveşte ***impozitul pe profit***, între contabilitate şi fiscalitate există o puternică conexiune, putându-se vorbi practic de două documente de sinteză privind reflectarea patrimoniului, respectiv:

- ***Bilanţul contabil*** - destinat nevoilor proprii de informare, precum şi terţilor, care nu ţine cont de aspectele fiscale;
- ***Bilanţul fiscal*** - destinat organelor fiscale, care reflectă obligaţiile fiscale ale firmei.

În realitate agentul economic întocmeşte un singur ***bilanţ contabil***, la care anexează o serie de documente de sinteză care reflectă obligaţiile fiscale.

Rezultatul exerciţiului financiar se obţine prin compararea veniturilor şi a cheltuielilor la sfârşitul perioadei de raportare.

În acest sens, toate ***conturile de venituri*** şi ***toate conturile de cheltuieli***, în care se înregistrează, în funcţie de natura lor, veniturile perioadei, respectiv cheltuielile, se închid provizoriu prin ***rezultatul exerciţiului financiar***.

Rezultatul exerciţiului financiar poate îmbrăca următoarele forme:

- ***Rezultat sub forma de profit brut*** – obţinut în toate situaţiile când veniturile perioadei sau exerciţiului financiar sunt mai mari decât cheltuielile perioadei sau exerciţiului financiar;

Rezultă:

$$V > CH \Rightarrow P_b = V - CH$$

în care:

V - veniturile perioadei sau exerciţiului financiar;
CH - cheltuielile perioadei sau exerciţiului financiar;
P_b - profitul brut.

Rezultă deci că ***profitul brut (P_b)*** se calculează ca o diferenţă între veniturile (mai mari) şi cheltuielile (mai mici) ale perioadei luate în calcul, respectiv:

$$P_b = V - CH$$

Rezultatul sub formă de ***profit brut*** mai este cunoscut şi sub numele de ***rezultat pozitiv***.

- Rezultat sub formă de pierdere sau rezultat negativ - obţinut în toate situaţiile când veniturile perioadei sau exerciţiului financiar sunt mai mici decât cheltuielile perioadei sau exerciţiului financiar respectiv;

Rezultă:

$$V < CH \Rightarrow P = CH - V$$

în care:

V - veniturile perioadei sau exerciţiului financiar;
CH - cheltuielile perioadei sau exerciţiului financiar;
P - pierdere.

Rezultă deci că ***pierderea (P)*** se calculează ca o diferenţă între cheltuielile pentru realizarea veniturilor (mai mari) şi veniturile realizate (mai mici), respectiv:

$$P = CH - V$$

- ***Rezultatul nul*** se obţine în toate situaţiile când veniturile perioadei sau exerciţiului financiar sunt egale cu cheltuielile perioadei sau exerciţiului financiar (situaţie foarte rar întâlnită, putând fi considerată chiar o ***situaţie teoretică***);

Rezultă:

$$V = CH \Rightarrow \Phi = V - CH = 0$$

în care:

V - veniturile perioadei sau exerciţiului financiar;
CH - cheltuielile perioadei sau exerciţiului financiar;
Φ - rezultatul nul.

Rezultă:

$$\Phi = V - CH = 0$$

Atenţie ! Rezultatul nul (Φ) nu reprezintă pentru agentul economic nici profit şi nici pierdere, însă ***din punct de vedere macroeconomic*** el poate fi considerat un rezultat cu implicaţii pozitive asupra economiei şi societăţii, în sensul că mobilizează şi antrenează factorii de producţie, asigură venituri pentru salariaţi, bugetul statului, bugetele locale, fondurile speciale şi alte contribuţii pentru diverse organisme publice, cu excepţia ***impozitului pe profit*** şi al ***profitului întreprinzătorului***, situaţie care poate conduce la încetarea activităţii firmei.

În principiu, ***rezultatele financiare*** se pot determina separat pe cele trei situații cunoscute, respectiv:

- Rezultate din activitatea de exploatare;
- Rezultate din operațiunile financiare;
- Rezultate din operațiuni excepționale.

a) ***Rezultatul din activitatea de exploatare*** se determină prin compararea (diferența) veniturilor din exploatare cu cheltuielile activității de exploatare, respectiv:

$$Re = Ve - CHe$$

în care:

Re - rezultatul activității de exploatare;
Ve - veniturile din activitățile de exploatare;
Che - cheltuielile din activitatea de exploatare.

b) ***Rezultatul din operațiunile financiare*** se determină prin compararea (diferența) veniturilor obținute din operațiunile financiare cu cheltuielile din operațiunile financiare, respectiv:

$$Rf = Vf - CHf$$

în care:

Rf - rezultatul din operațiunile financiare;
Vf - veniturile obținute din operațiuni financiare;
CHf - cheltuielile din operațiuni financiare.

c) ***Rezultatele excepționale*** se determină prin compararea (diferența) veniturilor excepționale cu cheltuielile excepționale, respectiv:

$$Rex = Vex - CHex$$

în care:

Rex - rezultatul din operațiuni excepționale;
Vex - venituri din operațiuni excepționale;
CHex - cheltuieli excepționale.

Contabilitatea românească abordează rezultatul exercițiului financiar în următoarea structură:

- Rezultatul curent;
- Rezultatul excepțional;
- Impozitul pe profit.

1. Rezultatul curent reprezintă diferența dintre ***veniturile din operațiunile curente*** (veniturile din exploatare și veniturile financiare) și cheltuielile din operațiunile curente (cheltuielile de exploatare și cheltuielile financiare), respectiv:

$$Rc = Vc - CHc$$

în care:

Rc - rezultatul curent;
Vc - veniturile curente;
CHc - cheltuielile curente.

Din care:

$$Vc = Ve + Vf$$

în care:

Vc - veniturile curente;
Ve - veniturile din exploatări;
Vf - veniturile financiare.

Respectiv:

$$CHc = CHe + CHf$$

în care:

CHc - cheltuielile curente;
CHe - cheltuielile din exploatare;
CHf - cheltuielile financiare.

2. ***Rezultatul excepţional*** reprezintă diferenţa dintre veniturile excepţionale şi cheltuielile excepţionale ca urmare a operaţiunilor efectuate de agentul economic, care sunt legate de activitatea curentă, normală, a acestuia, respectiv:

$$Rex = Vex - CHex$$

în care:

Rex - rezultatul excepţional;
Vex - veniturile excepţionale;
CHex - cheltuielile excepţionale.

Conform legii, ***în contabilitate***, profitul sau pierderea se stabileşte lunar, iar rezultatul exerciţiului financiar este reprezentat de soldul final al contului ***121 - Profit şi pierdere.***

Pentru înţelegerea corectă a categoriei economice de rezultat al exerciţiului financiar şi implicit a celei de impozit pe profit trebuie făcute următoarele menţiuni:

- ***Rezultatul exerciţiului financiar*** are două componente:
 - ***o componentă contabilă***, care se reflectă prin ***rezultatul contabil al exerciţiului financiar;***
 - ***o componentă fiscală***, care se reflectă prin ***rezultatul fiscal al exerciţiului financiar.***

Am făcut aceste precizări tocmai pentru a determina fidel locul pe care îl ocupă cea de-a treia componentă a rezultatului exerciţiului financiar, respectiv ***impozitul pe profit***.

Rezultă că, pentru determinarea rezultatului exerciţiului financiar, va trebui să calculăm, în ordine, cele două rezultate menţionate, respectiv:

- ***Rezultatul contabil al exerciţiului financiar;***
- ***Rezultatul fiscal al exerciţiului financiar;***

- ***Rezultatul contabil al exerciţiului financiar*** poate fi determinat în baza elementelor pe care le cunoaştem până în prezent, respectiv în baza ***rezultatului curent*** şi al ***rezultatului excepţional***, el fiind o sumă algebrică a acestor rezultate, respectiv:

$$RC = (\pm Rc) + (\pm Rex)$$

în care:

RC - rezultatul contabil;
(± Rc) - rezultatul curent, care poate îmbrăca forma de **profit, pierdere** sau **rezultatul nul**;
(± Rex) - rezultatul excepţional, care, poate îmbrăca forma de **profit, pierdere** sau **rezultatul nul**.

Relaţia de calcul prezentată poate fi dezvoltată în elementele ei componente, respectiv:

$$RC = (\pm RC) + (\pm Rex) = [(\pm Re) + (\pm Rf)] + (\pm R\ ex)$$

în care:

RC - rezultatul contabil al exerciţiului;
Rc - rezultatul curent al exerciţiului;
Re - rezultatul din exploatare;
Rf - rezultatul financiar;
Rex - rezultatul excepţional al exerciţiului financiar.

Dacă determinăm veniturile totale (Vt), după relaţia:

$$Vt = Ve + Vf + Vex$$

Respectiv, cheltuielile totale (CHt), după relaţia:

$$CHt = CHe + CHf + CHex$$

Putem determina rezultatul brut al exerciţiului (Rb):

$$Rb = Vt - CHt$$

sau

$$Rb = Vt - CHt = (Ve + Vf + Vex) - (CHe + CHf + CHex)$$

în care:

Rb - rezultatul brut al exercițiului;
Vt - veniturile totale;
CHt - cheltuielile totale;
Ve - venituri din exploatare-total;
Vf - venituri financiare-total;
Vex - venituri excepționale-total;
CHe - cheltuieli pentru exploatare-total;
CHf - cheltuieli financiare-total;
CHex - cheltuieli excepționale-total.

Rezultatul brut (Rb) poate îmbrăca cele două forme consacrate, respectiv, profit brut (Pb) sau pierdere (P):

- **Determinarea profitului brut (Pb)**

$$Pb = Vt - CHt$$

în care:

Pb - profit brut;
Vt - venituri totale;
CHt - cheltuieli totale.

- **Determinarea pierderii (P):**

$$P = CHt - Vt$$

în care:

P - pierderea exercițiului financiar;
CHt - cheltuieli totale;
Vt - venituri totale.

Deoarece activitățile economice se desfăşoară în cadrul unui teritoriu reprezentând **statul național,** care garantează şi reglementează desfăşurarea activităților economice, agenții economice sunt supuşi unei **contribuții la bugetul statului,** sub forma **impozitului pe profit (Ip).**

3) **Impozitul pe profit** reprezintă pentru agentul economic o **cheltuială de natură fiscală,** care se determină lunar, cumulat de la începutul anului, sub forma unei cote procentuale aplicate asupra profitului brut (Pb), care se varsă trimestrial la bugetul statului.

Determinarea **impozitului pe profit (Ip)** se face în baza următoarei relații de calcul:

$$Ip = \frac{Pb \times CIp}{100}$$

în care:

Ip - impozitul pe profit;
Pb - profitul brut;
CIp - cota procentuală a impozitului pe profit.

Conform legislaţiei actuale, **cota normală de impozit pe profit este de 25%,** cu următoarele excepţii:

- Veniturile din activitatea barurilor de noapte, a cluburilor de noapte şi a cazinourilor se impozitează cu cota normală de impozit pe profit de 25%, plus o cotă adiţională de impozit de 25%;
- Banca Naţională a României (BNR) plăteşte o cotă de impozit de 80%;
- Majorările de capital social efectuate prin majorarea rezervelor şi a profiturilor se impozitează cu o cotă de 10%;
- Exportul de bunuri realizat din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, precum şi din prestări servicii, pentru care contribuabilii respectivi au încasat **printr-un cont bancar din România venituri în valută,** cota impozitului pe profit este de 5%, pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor.

În urma calculului şi evidenţierii contabile a **cheltuielilor cu impozitul pe profit,** putem considera că rezultatul contabil (RC), înainte de impozitare, se poate determina în baza următoarei relaţii de calcul:

$$RC = (Vt - CHt) + CHI$$

în care:

RC - rezultatul contabil;
Vt - veniturile totale;
CHt - cheltuielile totale;
CHI - cheltuielile cu impozitul pe profit.

Cunoscând cheltuielile cu impozitul pe profit se poate determina **rezultatul net al exerciţiului** (Rn), care de asemenea poate îmbrăca forma de **profit net** sau **pierdere,** respectiv:

$$Rn = Rb - Ip$$

în care:

Rn - rezultatul net;
Rb - rezultatul brut;
Ip - impozitul pe profit.

În felul acesta se poate determina:

- **Profitul net (Pn):**

$$Pn = Pb - Ip$$

în care:

Pn - profitul net;
Pb - profitul brut;
Ip - impozitul pe profit.

- Pierderea netă (PN):

$$PN = P + CHI$$

în care:

PN - pierderea netă;
P - pierderea brută;
CHI - cheltuielile cu impozitul pe profit.

> **Atenție !** Ceea ce se repartizează acționarilor sau asociaților sub formă de **dividende,** inclusiv celelalte destinații stabilite de lege, este **profitul net (pn).**

Având în vedere cele prezentate, putem reveni la cele două aspecte ale **rezultatului exercițiului financiar**, respectiv, **rezultatul contabil şi rezultatul fiscal:**

- **Rezultatul fiscal** reprezintă **profitul impozabil sau pierderea fiscală** a exercițiului financiar, deteminat potrivit regulilor fiscale, care se determină după următoarea relație de calcul:

$$RF = RC - Df + CH\ n$$

în care:

RF - rezultatul fiscal;
RC - rezultatul brut contabil al exercițiului financiar înainte de impozitare;
Df - deduceri fiscale;
CHn - cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Respectiv:

$$PI = (VI - CHd) - Vn + CH\ n$$

în care:

PI - profitul impozabil;
VI - veniturile realizate impozabile;
CHd - cheltuielile aferente veniturilor realizate, deductibile din punct de vedere fiscal;
Vn - venituri neimpozabile sau deduceri fiscale;
CHn - cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Relaţia de calcul pentru determinarea impozitului pe profit care trebuie plătit pentru o lună sau pentru o perioadă de gestiune mai mare (trimestru, semestru) sau pentru întreg exerciţiul financiar (anul calendaristic) este următoarea:

$$Ipp = Ipc - Iplp$$

în care:

Ipp - **impozitul pe profit plătit** pe luna (perioada) în curs;

Ipc - impozitul pe profit calculat asupra profitului impozabil, **cumulat de la începutul anului,** sau de la începutul desfaşurării activităţii agentului economic;

Iplp - impozitul pe profit, aferent profitului impozabil, cumulat până la sfârşitul lunii (perioadei) precedente.

Sintetizând cele prezentate, putem sublinia faptul că **rezultatele exerciţiului financiar,** determinat prin compararea veniturilor şi cheltuielilor, influenţează patrimoniul agentului economic, în sensul **creşterii** sau **reducerii** acestuia, astfel:

- **Profitul** reflectă o creştere a activului patrimonial în momentul N1 (prezent), faţă de momentul N0 (trecut);
- **Pierderea** reflectă o creştere a pasivului patrimonial în momentul N1 (prezent), faţă de momentul N0 (trecut);

Dimensiunea profitului sau pierderii calculate este integrată la sfârşitul perioadei de gestiune sau exerciţiului financiar **în ecuaţia fundamentală de reflectare a patrimoniului:**

$$ACTIV\ (A) = PASIV\ (P)$$

Având în vedere că rezultatul final al activităţii este integrat la sfârşitul exerciţiului financiar în economia patrimonială, producând, fie majorarea patrimoniului, fie micşorarea lui, înseamnă că **rezultatul exerciţiului** poate fi privit şi ca o **sursă de finanţare,** respectiv:

$$R = Cp\ (N1) - Cp\ (N0)$$

în care:

R - rezultatul exerciţiului financiar;

Cp (N1) - capitalurile proprii la sfârşitul exerciţiului financiar curent, adică la momentul prezent (N1);

Cp (N0) - capitalurile proprii la sfârşitul exerciţiului financiar precedent, adică la momentul (N0).

Atenţie ! Rezultatul exerciţiului financiar reflectat în contabilitate cu ajutorul bilanţului contabil apare în **PASIVUL BILANŢULUI,** fie sub formă de **profit** (sursă proprie de finanţare a elementelor de activ), cu **sumele trecute în negru,** fie sub formă de **pierdere** (ca postrectificativ prin care se corectează, prin scădere, mărimea capitalurilor proprii), cu **sumele trecute în roşu.**

IV.4.1.2 – Determinarea impozitului pe profit

Profitul impozabil stabilit şi **impozitul pe profit** se calculează şi se evidenţiază lunar, cumulat de la începutul anului fiscal.

Astfel, impozitul pe profit datorat pentru luna (perioada de gestiune) curentă se calculează ca diferenţă între impozitul pe profit calculat asupra profitului impozabil, cumulat de la începutul anului, şi impozitul pe profit datorat, aferent profitului impozabil, cumulat până la sfârşitul lunii precedente.

EXEMPLU: Situaţia impozitului pe profit calculat în cursul anului fiscal şi regularizarea trimestrială cu bugetul statului:

Anul/luna	Profitul impozabil lunar, cumulat de la începutul anului (Pic) - lei -	Cota de impozit (Cip) %	Impozitul aferent profitului impozabil cumulat de la începutul anului (Ipc) – lei –	Impozitul aferent profitului impozabil cumulat până la sfârşitul lunii precedente (Iplp) - lei -	Impozit pe profit lunar cumulat de plată (Ip) - lei -
0	1	2	3	4	5
• Ianuarie	1.000.000	25,0	250.000	-	250.000
• Februarie	1.500.000	25,0	375.000	250.000	125.000
• Martie	2.300.000	25,0	575.000	375.000	200.000
• Aprilie	3.000.000	25,0	750.000	575.000	175.000
• Mai	3.200.000	25,0	800.000	750.000	50.000
• Iunie	3.300.000	25,0	825.000	800.000	25.000
• Iulie	3.749.412	25,0	973.000	825.000	112.353
• August	4.000.000	25,0	1.000.000	937.353	62.647
• Septembrie	4.100.000	25,0	1.025.000	1.000.000	25.000
• Octombrie	5.800.000	25,0	1.450.000	1.025.000	425.000
• Noiembrie	6.000.000	25,0	1.500.000	1.450.000	50.000
• Decembrie	9.000.000	25,0	2.250.000	1.500.000	750.000

Legendă - Calculul impozitului, cumulat până la sfârşitul anului.

- **Luna ianuarie:**
 - Profit impozabil (Pic) = 1.000.000 lei
 - Cota de impozit pe profit = (CIp) = 25%
 - Impozit pe profit (Ip) = Pic x CIp = PI x 25% = 1.000.000 x 25% =

$$= \frac{1.000.000 \times 25}{100} = 250.000 \text{ lei}$$

Ip = 250.000 lei

- **Luna februarie:**
 - Pic = 1.500.000 lei
 - Cip = 25%
 - Impozitul aferent profitului impozabil cumulat de la începutul anului:

$$(Ipc) = Pic \times Cip = \frac{1.500.000 \times 25}{100} = 375.000 \text{ lei}$$

 - Impozitul aferent profitului impozabil, cumulat până la sfârşitul lunii precedente, adică luna ianuarie (Iplp) = 250.000 lei;
 - Impozitul pe profit cumulat de plată (Ip) = Ipc – Iplp = 375.000 – 250.000 = 125.000 lei.

- **Luna martie**
 - Pic = 2.300.000 lei
 - Cip = 25%
 - $Ipc = Pic \times Cip = \frac{2.300.000 \times 25}{100} = 575.000 \text{ lei}$
 - Iplp (februarie) = 375.000 lei
 - Ip = Ipc – Iplp = 575.000 –375.000 = 200.000

- **Luna aprilie**
 - Pic = 3.000.000 lei
 - Cip = 25%
 - $Ipc = Pic \times Cip = \frac{3.000.000 \times 25}{100} = 750.000 \text{ lei}$
 - Iplp = 575.000 lei
 - Ip = 750.000 – 575.000 = 175.000 lei

- **Luna mai**
 - Pic = 3.200.000 lei
 - Cip = 25%
 - $Ipc = Pic \times Cip = \frac{3.200.000 \times 25}{100} = 800.000 \text{ lei}$

- Iplp = 750.000 lei
- Ip = Ipc – Iplp = 800.000 – 750.000 = 50.000 lei

- **Luna iunie**
 - Pic = 3.300.000 lei
 - Cip = 25%
 - $Ipc = Pic \times Cip = \frac{3.300.000 \times 25}{100} = 825.000$ lei
 - Iplp = 800.000 lei
 - Ip = Ipc – Iplp = 825.000 – 800.000 = 25.000 lei
- **Luna iulie:**
 - Pic = 3.749.412 lei
 - Cip = 25%
 - $Ipc = Pic \times Cip = \frac{3.749.412 \times 25}{100} = 937.353$ lei
 - Iplp = 825.000 lei
 - Ip = Ipc – Iplp = 937.353 – 825.000 = 112.353 lei
- **Luna august:**
 - Pic = 4.000.000 lei
 - Cip = 25%
 - $Ipc = Pic \times Cip = \frac{4.000.000 \times 25}{100} = 1.000.000$ lei
 - Iplp = 937.353 lei
 - Ip = Ipc – Iplp = 1.000.000 – 937.353 = 62.647 lei
- **Luna septembrie:**
 - Pic = 4.100.000 lei
 - Cip = 25%
 - $Ipc = Pic \times Cip = \frac{4.100.000 \times 25}{100} = 1.025.000$ lei
 - Iplp = 1.025.000 lei
 - Ip = Ipc – Iplp = 1.450.000 – 1.025.000 = 425.000 lei

- **Luna octombrie:**
 - Pic = 5.800.000 lei
 - Cip = 25%
 - $Ipc = Pic \times Cip = \dfrac{5.800.000 \times 25}{100} = 1.450.000$ lei
 - Iplp = 1.025.000 lei
 - Ip = Ipc – Iplp = 1.450.000 – 1.025.000 = 425.000 lei

- **Luna noiembrie:**
 - Pic = 6.000.000 lei
 - Cip = 25%
 - $Ipc = Pic \times Cip = \dfrac{6.000.000 \times 25}{100} = 1.500.000$ lei
 - Iplp = 1.450.000 lei
 - Ip = Ipc – Iplp = 1.500.000 – 1.450.000 = 50.000 lei

- **Luna decembrie:**
 - Pic = 9.000.000 lei
 - Cip = 25%
 - $Ipc = Pic \times Cip = \dfrac{9.000.000 \times 25}{100} = 2.250.000$ lei
 - Iplp = 1.500.000 lei
 - Ip – Ipc – Iplp = 2.250.000 – 1.500.000 = 750.000 lei

Impozitul pe profit se decontează trimestrial la bugetul statului, până la data de 25 a lunii următoare şi până la data de 15 mai a anului următor, pentru exerciţiul financiar expirat.

Atenţie ! În situaţia când într-o perioadă de gestiune (lună sau trimestru) agentul economic constată că a plătit (virat) în plus impozit pe profit, calculul impozitului pe profit plătit în plus şi care trebuie recuperat se determină după formula inversă, respectiv:

$$Ip = Iplp - Ipc$$

IV.4.1.3. Reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit

Reflectarea în contabilitate a decontărilor privind **impozitul pe profit** se realizează cu ajutorul contului **441-Impozit pe profit**, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- ***Contul 441- Impozitul pe profit***

- ***Elementul evidenţiat:***
- ţine evidenţa decontărilor cu bugetul statului privind impozitul pe profit;
- ***Conţinutul economic:***
- **cont de datorii**, atunci când obligaţiile de plată ale agentului economic depăşesc sumele achitate;
- **cont de creanţe,** atunci când obligaţiile de plată ale agentului economic sunt mai mici decât sumele achitate;
- ***Funcţia contabilă-cont bifuncţional**, care funcţionează astfel:*
- ca un **cont de pasiv,** atunci când exprimă datorii;
- ca un **cont de activ**, atunci când exprimă creanţe;
- ***Se creditează:***
- cu sumele datorate de unitate bugetului statului, reprezentând impozit pe profit (691);
- ***Se debitează:***
- cu sumele virate la bugetul statului, reprezentând impozitul pe profit (5121);
- ***Soldul final*** poate fi:
- **sold creditor**, reprezentând sumele datorate de unitate la bugetul statului sub formă de impozit pe profit;
- **sold debitor,** reprezentând sumele vărsate în plus de unitate la bugetul statului sub formă de impozit pe profit.

Contul 441 – Impozit pe profit nu presupune o dezvoltare pe conturi analitice.

EXEMPLE:

Exemplul 1. La sfârşitul semestrului I (30.06.2000) un agent economic prezintă următoarea situaţie:

- Impozit pe profit cumulat de la începutul anului (Ipc) = 3.000.000 lei;
- Impozit pe profit plătit, cumulat până la sfârşitul lunii precedente (Iplp) = 2.500.000 lei;
- Impozit pe profit cumulat de plată (Ip) = Ipc – Iplp = 3.000.000 – 2.500.000 = = 500.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit, de plătit la sfârşitul lunii iunie (30.06.2000).

Formula contabilă:

500.000	691-Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441-Impozitul pe profit	500.000

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii sumei reprezentând impozitul pe profit la bugetul statului.

Formula contabilă:

500.000	441-Impozit pe profit	=	5121-Conturi la bănci în lei	500.000

- Peste un trimestru, respectiv la data de 30.09.2000, conform declaraţiei pentru impozitul pe profit, agentul economic prezintă următoarea situaţie:
 - Impozit pe profit, cumulat de la începutul anului, datorat (Ipc) = 200.000 lei
 - Impozit pe profit cumulat până la sfârşitul lunii precedente şi plătit (Iplp) = 600.000 lei.
 - Impozit pe profit plătit în plus = Iplp – Ipc = 600.000 – 200.000 = 400.000 lei
- Reflectarea în contabilitate a creanţei faţă de bugetul statului pentru impozitul pe profit vărsat (plătit) în plus (400.000 lei).

Formula contabilă:

400.000	441-Impozit pe profit	=	691-Cheltuieli cu impozitul pe profit	400.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării creanţei de la bugetul statului, reprezentând impozit pe profit vărsat (plătit) în plus (400.000).

Formula contabilă:

400.000	5121-Conturi la bancă în lei	=	441-Impozit pe profit	400.000

Notă ! Pentru a nu denatura rulajele conturilor agentului economic, în cazul în care a plătit în plus şi are de încasat sume de la bugetul statului poate folosi **stornarea în roşu,** în acest caz efectuându-se următoarele înregistrări:

a) Stornarea în roşu a impozitului pe profit vărsat (plătit) în plus:

400.000	691-Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441-Impozit pe profit	400.000

b) Reflectarea în contabilitate a încasării de la bugetul statului a impozitului pe profit vărsat în plus.

Formula contabilă:

400.000	521-Conturi la bănci în lei	=	441- Impozit pe profit	400.000

Exemplul 2. Un agent economic prezintă următoarea situaţie financiară la sfârşitul trimestrului I, 2000 (31 martie 2000):

- Venituri impozabile (VI) = 5.000.000 lei;
- Venituri neimpozabile (Vn) = 200.000 lei;
- Cheltuieli deductibile fiscal (CHd) = 3.000.000 lei;
- Cheltuieli nedeductibile fiscal (CHn) = 100.000 lei;
- Impozit pe profit cumulat şi plătit până la sfârşitul lunii precedente (Iplp) = 50.000 lei.

Determinarea profitului impozabil cumulat de la începutul anului şi reflectarea lui în contabilitate presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Determinarea profitului impozabil, cumulat de la începutul anului:

$$Pic = (VI - CHd) - Vn + CHn$$

în care:

Pic - profitul impozabil cumulat de la începutul anului;
VI - venituri impozabile;
CHd - cheltuieli deductibile fiscal;
Vn - venituri impozabile;
CHn - cheltuieli nedeductibile fiscal.

Rezultă:

$$Pic = (VI - CHd) - Vn + CHn = (5.000.000 - 3.000.000) - 200.000 + 100.000 =$$
$$= 2.000.000 - 200.000 + 100.000 = 1.900.000 \text{ lei}$$

$$Pic = 1.900.000 \text{ lei}$$

b) Determinarea impozitului pe profit cumulat de la începutul anului:

$$Ipc = Pic \times Cip$$

în care:

Ipc - impozitul pe profit cumulat de la începutul anului;
Pic - profitul impozabil cumulat de la începutul anului;
Cip - cota legală de impozit pe profit (25%).

Rezultă:

$$Ipc = Pic \times Cip = 1.900.000 \times 25\% = \frac{1.900.000 \times 25}{100} = 475.000 \text{ lei}$$

$$Ipc = 475.000 \text{ lei}$$

c) Determinarea impozitului pe profit de plată cumulat de la începutul anului (Ip):

$$Ip = Ipc - Iplp$$

în care:

Ip - impozitul pe profit de plată cumulat de la începutul anului;
Ipc - impozitul pe profit cumulat de la începutul anului;
Iplp - impozitul pe profit cumulat de la începutul anului, plătit până la sfârşitul lunii precedente sau perioadei precedente.

Rezultă:

$$Ip = Ipc - Iplp = 475.000 - 50.000 = 425.000 \text{ lei}$$

$$Ip = 425.000 \text{ lei}$$

d) Reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit de plătit la bugetul statului:

Formula contabilă:

425.000	691-Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441-Impozitul pe profit	425.000

e) Reflectarea în contabilitate a plăţii impozitului pe profit la bugetul statului:

425.000	441-Impozitul pe profit	=	5121-Conturi la bănci în lei	425.000

Exemplul 3. La sfârşitul semestrului II (30 iunie 2000), un agent economic prezintă următoarea situaţie:

- Venituri totale = 7.000.000 lei
 din care:
 - venituri din activităţi de bar de noapte = 2.000.000 lei
- Cheltuieli totale = 5.000.000 lei
 din care:
 - cheltuieli nedeductibile = 1.000.000 lei
- Impozitul pe profit cumulat până la sfârşitul lunii precedente (Iplp) = 300.000 lei

Determinarea impozitului pe profit cumulat, de plată la sfârşitul lunii iunie şi reflectarea acestuia în contabilitate, presupun parcurgerea următoarelor etape:

a) Determinarea profitului impozabil cumulat de la începutul anului:

$$Pic = (Vt - CHd) - Vn + CHn$$

în care:

Pic - profitul impozabil cumulat de la începutul anului;
CHd - cheltuieli deductibile fiscal;
Vn - venituri neimpozabile;
CHn - cheltuieli nedeductibile fiscal.

$$CHd = CHt - CHn$$

în care:

CHd - cheltuieli deductibile fiscal, adică cheltuieli făcute de firmă pentru realizarea veniturilor;
CHt - cheltuielile totale;
CHn - cheltuieli nedeductibile fiscal.

Rezultă:

$$Pic = (Vt - CHd) - Vn + CHn = [\,Vt - (CHt - CHn)] - Vn + CHn = [7.000.000 - (5.000.000 - 1.000.000)] - 0 + 1.000.000 = (7.000.000 - 4.000.000) - 0 + 1.000.000 = 3.000.000 - 0 + 1.000.000 = 4.000.000 \text{ lei}$$

$$Pic = 4.000.000 \text{ lei}$$

b) Determinarea ponderii veniturilor obţinute din activităţi ale barurilor de noapte, cluburilor de noapte sau cazinourilor, deoarece pentru veniturile din aceste activităţi se plăteşte o cotă adiţională de impozit pe profit de 25%.

- Venituri totale (Vt) = 7.000.000 lei;
- Venituri din activităţi ale barurilor de noapte (Vbn) = 2.000.000 lei;

Rezultă:

$$Pvbn = \frac{Vbn}{Vt} \times 100$$

în care:
Pvbn - ponderea veniturilor din activități ale barurilor de noapte;
Vbn - venituri din activități ale barurilor de noapte;
Vt - venituri totale.

Rezultă:

$$Pvbn = \frac{Vbn}{Vt} \times 100 = \frac{2.000.000}{7.000.000} \times 100 = 28,6\%$$

$$Pvbn = 28,6\%$$

- Rezultă că 28,6% din veniturile totale ale agentului economic sunt venituri obținute din activități ale barurilor de noapte (cluburi de noapte, cazinouri), ceea ce înseamnă că pentru 28,6% din profitul impozabil se va aplica cota adițională de impozit de 25%.

c) Determinarea impozitului pe profit cumulat de la începutul anului:

$$Ipc = Pic \times Cip = 4.000.000 \times 25\% = \frac{4.000.000 \times 25}{100} = 1.000.000 \text{ lei}$$

$$Ipc = 1.000.000 \text{ lei}$$

- Impozitul pe profit cumulat de la începutul anului pentru valoarea totală a profitului impozabil este de 2.000.000 lei, însă pentru partea de 28,6% din profitul impozabil, aferentă veniturilor din activități ale barurilor de noapte se va calcula și cota adițională de 25% (practic se dublează cota de impozit pe profit pentru veniturile din astfel de activități), respectiv:

$$Ipbn = Pibn \times Ca$$

din care:

$$Pibn = Pic \times Pvbn$$

în care:

Pibn - profitul impozabil aferent veniturilor obținute din activități ale barurilor de noapte;
Pic - profitul impozabil cumulat de la începutul anului;
Pvbn - ponderea veniturilor din activități ale barurilor de noapte.

Rezultă:

$$Ipbn = Pibn \times Ca = (Pic \times Pvbn) \times Ca = (4.000.000 \times 28,6\%) \times 25\% =$$

$$= \left(\frac{4.000.000 \times 28,6}{100}\right) \times 25\% = 1.144.000 \times 25\% = \frac{1.144.000 \times 25}{100} =$$

$$= 286.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{Ipbn = 286.000 \text{ lei}}$$

- Suma de 286.000 lei se adaugă la valoarea impozitului pe profit cumulat de la începutul anului, obţinându-se impozitul pe profit total cumulat de la începutul anului, respectiv:

$$\boxed{It = Ipc + Ipbn}$$

în care:

It - impozitul pe profit total, cumulat de la începutul anului;
Ipc - impozitul pe profit cumulat de la începutul anului;
Ipbn - impozitului pe profit, aferent veniturilor obţinute din activităţi ale barurilor de noapte.

Rezultă:

$$It = Ipc + Ipbn = 1.000.000 + 286.000 = 1.286.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{It = 1.286.000 \text{ lei}}$$

d) Determinarea impozitului pe profit de vărsat (plătit) la bugetul statului la sfârşitul lunii iunie 2000.

$$Ip = (Ipc + Ipbn) - Iplp = It - Iplp = 1.286.000 - 300.000 = 986.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{Ip = 986.000 \text{ lei}}$$

e) Reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit, de plătit la bugetului statului.

Formula contabilă:

986.000	691-Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441- Impozitul pe profit	986.000

f) Reflectarea în contabilitate a plăţii impozitului pe profit la bugetul statului:

986.000	441-Impozitul pe profit	=	5121- Conturi la bănci în lei	986.000

Exerciţiul 4. Conform legislaţiei fiscale româneşti, pierderea înregistrată într-un exerciţiu financiar este deductibilă din profiturile impozabile obţinute în următorii 5 ani.

Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare **termen de plată** a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare **din anul înregistrării acestora.**

Demonstraţie: Un agent economic realizează rezultatele fiscale:

- Anul 1998 = +4.000.000 lei (profit);
- Anul 1999 = +2.000.000 lei (profit);
- Anul 2000 = -1.000.000 lei (pierdere).

După cum se observă, agentul economic a înregistrat 2 ani consecutiv profit (1998 şi 1999), iar în al treilea an (2000) a înregistrat o pierdere de 1.000.000 lei.

Conform legislaţiei fiscale, pierderea din ultimul exerciţiu este deductibilă din profiturile realizate de firmă în următorii 5 ani.

- Pierdere anul 2000 = 1.000.000 lei
- Cota de impozit = 25% = $\frac{1.000.000 \times 25}{100}$ = 250.000 lei
- Recuperarea pierderii se va efectua în următorii 5 ani, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Dacă am presupune că în trim. I 2001 firma realizează profit, aceasta poate acoperi pierderea din anul 2000, în limita a 250.000 lei sau toată pierderea (1.000.000 lei), făcându-se următoarea înregistrare contabilă:

1.000.000	129-Repartizarea profitului	=	107-Rezultatul reportat	1.000.000

IV. 4.2. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ (TVA)

IV. 4.2.1. Consideraţii generale privind taxa pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) reprezintă un venit al bugetului de stat, din categoria impozitelor indirecte, care se aplică asupra operaţiunilor privind:

- Livrările de bunuri mobile;
- Transferul proprietăţii bunurilor imobile;
- Importul de bunuri;
- Prestările de servicii;

- Alte operaţiuni asimilate.

În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operaţiunile cu plată, precum şi cele asimilate acestora, efectuate de o manieră independentă de către contribuabili, privind:

1. Livrările de bunuri mobile şi/sau prestări de servicii, efectuate în cadrul exercitării activităţii profesionale, indiferent de forma juridică prin care se realizează, respectiv:

- Vânzare;
- Schimb;
- Aport în bunuri la capitalul social.

Prestarea de servicii în sensul normelor legale privind aplicarea TVA reprezintă orice activitate desfăşurată de un contribuabil, care nu constituie livrare de bunuri mobile sau transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile, cum ar fi:

- Lucrări de construcţii – montaj;
- Transport de persoane şi de mărfuri;
- Servicii de poştă şi de telecomunicaţii, de transmisiuni radio şi de televiziune;
- Închiriere de bunuri;
- Operaţiuni de leasing;
- Locaţia de gestiune;
- Operaţiuni de intermediere sau de comision;
- Reparaţii de orice natură;
- Cesiuni şi/sau concesiuni de bunuri mobile necorporale, precum:
 - dreptul de autor;
 - brevete;
 - licenţe;
 - mărci de fabrică şi de comerţ;
 - titluri de participare.
- operaţiuni de publicitate, consulting, studii, cercetări şi expertize;
- operaţiuni bancare, financiare, de asigurare sau de reasigurare;
- organizarea de licitaţii;
- orice altă muncă fizică sau intelectuală.

2. Transferul proprietăţii bunurilor imobile între contribuabili, precum şi între aceştia şi persoane fizice;

3. Importul de bunuri introduse în ţară, direct sau prin intermediari, de orice persoană fizică sau juridică;

4. Serviciile efectuate de prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România, în conformitate cu criteriile de teritorialitate, stabilite prin actele normative;

5. Operaţiunile asimilate livrărilor de bunuri şi/sau prestări de servicii, respectiv:

- Vânzarea cu plata în rate, închirierea unor bunuri pe bază de contract, precum şi închirierea unor bunuri cu clauza trecerii proprietăţii asupra bunurilor respective, după plata ultimei rate sau la o anumită dată stabilită prin contract;
- Preluarea de către contribuabili a unor bunuri, care fac parte din activele societăţii comerciale, pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea

economică desfăşurată de aceştia, sau pentru a fi puse la dispoziţia altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit.

Acelaşi regim juridic se aplică şi prestărilor de servicii.

Se exceptează de la aceste prevederi bunurile şi/sau serviciile acordate în mod gratuit, în limitele şi potrivit destinaţiilor prevăzute prin lege;

- Trecerea în patrimoniul public a unor bunuri din patrimoniul contribuabililor, în condiţiile prevăzute de legislaţia referitoare la proprietatea publică şi regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri;
- Transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, în urma executării silite, numai dacă debitorul este înregistrat ca plătitor de TVA şi şi-a exercitat dreptul de deducere pentru bunurile respective.

Prin contribuabili, în sensul TVA, se înţeleg:

- Persoanele juridice (firmele);
- Persoanele fizice, asociaţiile familiale, precum şi asociaţiile civile, fără personalitate juridică, autorizate, care realizează venituri în România, din activităţi desfăşurate pe baza liberei iniţiative;
- Alte persoane, asociaţii sau organizaţii de orice fel, care desfăşoară în România activităţi cu caracter economic;
- Reprezentantele societăţilor comerciale sau ale organizaţiilor economice străine şi organismelor internaţionale, care funcţionează în România.

Din punctul de vedere al teritorialităţii, sunt supuse TVA operaţiunile referitoare la transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor situate pe teritoriul României.

Bunurile provenite din import sunt impozabile în România, la înregistrarea ***Declaraţiei vamale de import (DIV)***, după intrarea acestora în ţară.

Prestările de servicii sunt impozabile în România, când locul prestării se consideră a fi România.

Locul prestării de servicii este locul unde prestatorul îşi are stabilit sediul activităţii economice, sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile, ori în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reşedinţa sa obişnuită, cu următoarele excepţii, pentru care locul prestării este:

- Locurile unde sunt situate bunurile de natură imobiliară;
- Locul de plecare a transportului de bunuri sau de persoane, respectiv locul de sosire a transportului aferent bunurilor importate;
- Locul unde beneficiarul are stabilit sediul activităţii sau, în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia;
- Locul unde serviciile sunt prestate efectiv.

Operaţiunile cuprinse în sfera de aplicare a TVA se clasifică din punct de vedere al regulilor de impozitare după cum urmează:

1. Operaţiuni impozabile obligatoriu la care se aplică cota legală de impozitare de 19 %.

Pentru aceste operaţiuni, TVA se calculează asupra sumelor obţinute din vânzări de bunuri sau din prestări de servicii, la fiecare stadiu al circuitului economic, până la consumatorul final, inclusiv.

Din TVA facturată corespunzător sumelor reprezentând contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate se scade TVA aferentă bunurilor şi serviciilor achiziţionate, destinate realizării operaţiunilor impozabile.

2. Operaţiunile la care se aplică cota zero

Pentru aceste operaţiuni, furnizorii sau prestatorii de servicii au dreptul de deducere a TVA, aferentă bunurilor şi serviciilor achiziţionate, destinate realizării operaţiunilor impozabile.

3. Operaţiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată

Aceste operaţiuni sunt reglementate prin lege şi nu se admite extinderea lor prin analogie, iar furnizorii sau prestatorii de servicii ***nu au dreptul la deducerea TVA***, aferentă intrărilor destinate realizării produselor sau serviciilor scutite de TVA, dacă prin lege nu se prevede altfel.

Sunt scutite de TVA următoarele operaţiuni:

a) ***Livrările de bunuri şi prestările de servicii*** rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate în ţară de:

- Unităţile sanitare, inclusiv veterinare şi de asistenţă socială;
- Unităţile şi instituţiile de învăţământ;
- Unităţile care desfăşoară potrivit legii activităţi de cercetare – dezvoltare şi inovare;
- Avocaţii şi notarii, indiferent de forma de executare a profesiei;
- Gospodăriile agricole individuale;
- Cantinele organizate pe lângă asociaţiile, organizaţiile şi instituţiile publice, care nu se cuprind în sfera de aplicare a TVA, precum şi cele de pe lângă unităţile scutite de TVA;
- Casele de economii, Fondurile de plasament, Casele de ajutor reciproc, Cooperativele de credit şi alte societăţi de credit, Casele de schimb valutar;
- Societăţile de investiţii financiare, de intermediere financiară şi de valori mobiliare;
- Banca Naţională a României, numai pentru operaţiunile specifice acesteia, reglementate de lege;
- Băncile comerciale, persoane juridice române, constituiţi ca societăţi comerciale, sucursale din România ale băncilor, persoane juridice străine, precum şi alte persoane juridice autorizate prin lege să desfăşoare activităţi bancare, numai pentru operaţiunile specifice prevăzute de lege;
- Fondurile de garantare a depozitelor în sistemul bancar, pentru întreprinzătorii privaţi, şi creditului rural;
- Societăţile de asigurare şi/sau reasigurare, inclusiv intermediarii în astfel de activităţi, cu excepţia despăgubirilor acordate asiguraţilor;
- Compania Naţională „Loteria Română" SA şi contribuabilii autorizaţi pentru activităţi de jocuri de noroc;
- Lucrări de construcţii, amenajări, reparaţii şi întreţineri pentru monumente comemorative, ridicate eroilor şi victimelor de război;
- Încasările din taxele de intrare la muzee, târguri, expoziţii, biblioteci, grădini botanice şi zoologice;

- Activitatea de taximetrie, desfăşurată de persoane fizice autorizate;
- Operaţiunile care intră în sfera de aplicare a impozitului pe spectacole;
- Editarea, tipărirea şi/sau vânzarea de manuale şcolare şi cărţi, exclusiv cele cu caracter publicitar;
- Realizarea şi desfăşurarea de programe de radio şi televiziune, precum şi producţia de filme destinată difuzării prin televiziune cu excepţia celor de reclamă şi publicitate;
- Proteze, accesorii, produse ortopedice;
- Uniforme pentru învăţământul preşcolar şi primar, articole de îmbrăcăminte şi încălţăminte pentru copii în vârstă de până la 1 an;
- Aportul de bunuri la capitalul social al societăţilor comerciale;
- Transportul fluvial al localnicilor în Delta Dunării şi pe relaţiile Orşova – Moldova Nouă, Brăila - Hârşova, Galaţi – Grindu;
- Activităţile specifice desfăşurate în zonele libere de contribuabili autorizaţi în acest scop;
- Activităţile contribuabililor cu venituri din operaţiuni impozabile de până la 50 milioane lei anual.

b) ***Operaţiunile de import:***

- bunurile din import scutite de taxe vamale;
- mărfurile importate şi comercializate în regim duty – free, precum şi magazinele pentru servirea în exclusivitate a reprezentanţelor diplomatice şi a personalului acestora;
- materiile prime şi materialele importate destinate exclusiv realizării de produse finite, care sunt exportate în termen de 45 de zile de la data efectuării importului, pe bază de certificat eliberat în condiţiile stabilite de Ministerul Finanţelor;
- reparaţiile şi transformările la nave şi aeronave româneşti în străinătate;
- bunurile din import, similare bunurilor din ţară, scutite de TVA, potrivit legii;
- serviciile efectuate de prestatori cu sediul sau domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România;
- mijloacele de transport, mărfurile şi alte bunuri, provenite din străinătate, care se introduc direct în zonele libere, conform legii;
- licenţe de film şi programe, drepturi de transmisie, abonamente la agenţii de ştiri externe şi altele de această natură, destinate activităţii de radio şi televiziune;
- importul de bunuri efectuat de instituţiile publice, direct sau prin comisionari, finanţate din împrumuturi contractate de pe piaţa externă, cu garanţie de stat.

Contribuabilii care efectuează operaţiuni scutite de TVA ***pot opta pentru plata TVA*** pentru întreaga activitate sau numai pentru o parte a acesteia.

Aprobarea se dă de către Ministerul Finanţelor, prin organele fiscale teritoriale şi se referă la ansamblul normelor privind TVA, iar aplicarea se face începând cu data de întâi a lunii următoare datei aprobării.

Plătitorii TVA, datorată bugetului de stat, sunt:

- ***Contribuabilii*** înregistraţi la organele fiscale competente ca plătitori de TVA, pentru livrări de bunuri mobile, transferul proprietăţii bunurilor imobile şi/sau pentru prestările de servicii supuse TVA;
- ***Titularii operaţiunilor de import*** de bunuri efectuate direct, prin comisionari sau terţe persoane juridice, care acţionează în numele lor din ordinul titularului operaţiunii de import;
- ***Persoanele fizice,*** pentru bunurile introduse în ţară, potrivit regulamentului vamal aplicabil acestora;
- ***Persoanele juridice sau fizice cu sediul sau cu domiciliul stabilit în România,*** pentru bunurile din import închiriate, precum şi pentru serviciile efectuate de prestatorii cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, referitoare la:
 - operaţiuni de leasing;
 - cesiuni şi/sau concesiuni ale dreptului de autor, de brevete, de mărci de fabrică şi de comerţ sau alte drepturi similare;
 - servicii de publicitate;
 - serviciile consultanţilor, inginerilor, birourilor de studii, experţilor contabili şi alte servicii similare;
 - prelucrarea de date şi furnizarea de informaţii;
 - operaţiuni bancare şi financiare;
 - punerea la dispoziţie de personal.

În situaţia în care persoana care realizează operaţiuni impozabile nu are sediul sau domiciliul stabilit în România, este obligată să desemneze un ***reprezentant fiscal*** domiciliat în România, care se angajează să îndeplinească obligaţiile ce îi revin conform legii.

Desemnarea reprezentantului fiscal se face pe bază de cerere, depusă de persoana străină, însoţită de documentele legale prevăzute de lege, la organul fiscal la care reprezentantul propus este înregistrat ca plătitor de impozite şi taxe.

> **Atenţie !** Contribuabilul care înscrie TVA pe o factură sau pe un document legal aprobat ***este obligat*** să achite suma respectivă la bugetul statului, chiar dacă operaţiunea în cauză nu este impozabilă.

Faptul generator şi exigibilitatea TVA sunt, de asemenea, două aspecte deosebit de importante în aplicarea legislaţiei TVA.

Obligaţia de plată a TVA ia naştere la data efectuării, livrării de bunuri mobile, transferului proprietăţii bunurilor imobile şi/sau prestărilor de servicii.

Pentru livrările de bunuri şi/sau prestările de servicii cu plata în rate, obligaţia de plată a TVA intervine la data prevăzută pentru plata ratelor.

Pentru operaţiunile prevăzute mai jos, obligaţia de plată a TVA ia naştere la:

- data înregistrării declaraţiei vamale, în cazul importului de bunuri;
- termenele de plată pentru ratele prevăzute în contractele de leasing, pentru operaţiunile de leasing;

- data vânzării bunurilor către beneficiari, în cazul operaţiunilor efectuate prin intermediari sau prin consignaţie;
- data emiterii documentelor în care se consemnează preluarea de către contribuabili a unor bunuri din activele societăţii comerciale, pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfăşurată de aceştia sau pentru a fi puse la dispoziţia altor persoane fizice sau juridice, în mod gratuit;
- data documentelor prin care se confirmă prestarea de către contribuabili a unor servicii în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfăşurată de aceştia sau pentru alte persoane fizice sau juridice, în mod gratuit;
- data colectării monedelor din maşina, pentru mărfurile vândute prin maşini automate.

Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când organul fiscal este îndreptăţit să solicite plătitorilor de TVA, plata TVA datorată bugetului de stat.

Exigibilitatea (data când TVA trebuie plătită la bugetul statului) ia naştere, de regulă, la data efectuării livrărilor bunurilor mobile, transferului proprietăţii bunurilor imobile sau prestării serviciilor.

Prin derogare, exigibilitatea poate fi anticipată sau anterioară faptului generator, în condiţiile stabilite de lege.

Pentru livrările de bunuri şi/sau prestările de servicii care se efectuează continuu - ***energie electrică, termică, gaze naturale, apă, servicii telefonice şi altele similare*** – precum şi pentru cele la care se încasează, de regulă, avansuri, exigibilitatea intervine la data stabilirii debitului clientului, pe bază de factură fiscală sau alt document legal.

Antreprenorii de lucrări imobiliare pot să opteze pentru plata TVA la efectuarea livrărilor, în condiţiile stabilite de lege.

Baza de impozitare a TVA o reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv TVA.

Baza de impozitare este determinată de:

- preţurile negociate între vânzător şi cumpărător, precum şi alte cheltuieli datorate de cumpărător pentru livrările de bunuri şi care nu au fost cuprinse în preţ. Aceste preţuri cuprind şi ***accizele (taxe de consumaţie)*** stabilite potrivit normelor legale ;
- tarifele negociate, pentru prestările de servicii;
- suma rezultată din aplicarea cotei de comision sau suma convenită între parteneri, pentru operaţiunile de intermediere;
- preţurile de piaţă sau, în lipsa acestora, costurile de producţie ale bunurilor preluate din activele societăţii de către contribuabili pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfăşurată de aceştia sau pentru a fi puse la dispoziţia altor persoane fizice ori juridice în mod gratuit;
- ***valoarea în vamă***, determinată potrivit legii, la care se adaugă ***taxa vamală, alte taxe*** şi ***accizele datorate*** pentru bunurile importate;
- preţurile de piaţă sau, în lipsa acestora, costurile aferente serviciilor prestate de contribuabili, în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfăşurată de aceştia sau pentru alte persoane fizice ori juridice, în mod gratuit;
- preţurile vânzărilor efectuate din depozitele vămii sau preţurile stabilite prin licitaţie.

Nu se cuprind în baza de impozitare următoarele:

- Remizele şi alte reduceri de preţ acordate de furnizori direct clientului;
- Bunurile acordate de furnizori clienţilor în vederea stimulării vânzărilor, în condiţiile prevăzute în contractele încheiate;
- Penalizările pentru neîndeplinirea totală sau parţială a obligaţiilor contractuale;
- Dobânzile percepute pentru:
 - plăţi cu întârziere;
 - vânzări cu plata în rate sau la termenul de peste 90 de zile;
 - operaţiuni de leasing.
- Sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului şi care apoi se decontează acestuia;
- Ambalajele care circulă între furnizorii de marfă şi clienţi, prin schimb, fără facturare;
- Sumele încasate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale de către contribuabili înregistraţi la organele fiscale ca plătitori de TVA şi care sunt destinate finanţării de investiţii, acoperirii diferenţelor de preţ şi de tarif, finanţării stocurilor de produse cu destinaţie specială.

În cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expediat marfa, suma impozabilă va fi redusă corespunzător, adică ambalajele care circulă pe bază de factură se supun TVA la livrare, urmând ca la restituire suma impozabilă să fie redusă corespunzător.

În România se aplică următoarele cote de impozitare privind TVA:

- ***Cota de 19%***, pentru operaţiunile privind livrările de bunuri mobile şi transferul proprietăţii bunurilor imobile efectuate în ţară, prestările de servicii, precum şi importul de bunuri, cu excepţia celor la care se aplică cota zero;
- ***Cota zero***, pentru:

a) - Exportul de bunuri, transportul şi prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabilii cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută, în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Naţională a României (BNR).

Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter;

b) Transportul internaţional de persoane în şi din străinătate, efectuat de contribuabili autorizaţi, prin curse regulate, precum şi prestările de servicii legate direct de acesta;

c) Transportul de marfă şi de persoane, în şi din porturile şi aeroporturile din România, cu nave şi aeronave sub pavilion românesc, comandate de beneficiari din străinătate;

d) Trecerea mijloacelor de transport de mărfuri şi călători cu mijloace de transport fluvial specializate între România şi statele vecine;

e) Transportul şi prestările de servicii accesorii transportului, aferente mărfurilor din import, efectuate pe parcurs extern şi pe parcurs intern, până la punctul de vămuire şi întocmire a Declaraţiei vamale de import;

f) Livrările de carburanţi şi/sau alte bunuri destinate utilizării sau încorporării în nave şi aeronave care prestează transporturi internaţionale de persoane şi de mărfuri;
g) Prestările de servicii efectuate în aeroporturi, aferente aeronavelor în trafic internaţional, precum şi prestările de servicii efectuate în porturi, aferente navelor de comerţ maritim şi pe fluvii internaţionale, facturate direct armatorilor sau agenţilor de nave, marfă şi/sau containere, care îi reprezintă pe armatori;
h) Reparaţiile la mijloacele de transport, contractate cu beneficiari din străinătate;
i) Alte prestări de servicii efectuate de contribuabili cu sediul în România, contractate cu beneficiarii din străinătate, a căror contravaloare se încasează în valută, în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Naţională a României;
j) Materialele, accesoriile şi alte bunuri care sunt introduse din teritoriul vamal al României în zonele libere, cu îndeplinirea formalităţilor de export;
k) Bunurile şi serviciile în favoarea directă a misiunilor diplomatice, a oficiilor consulare şi a reprezentanţelor internaţionale interguvernamentale acreditate în România, precum şi personalului acestora, pe bază de reciprocitate;
l) Bunurile cumpărate din expoziţiile organizate în România, precum şi din reţeaua comercială, expediate sau transportate în străinătate de către cumpărătorul care nu are domiciliul sau sediul în România;
m) Bunurile şi serviciile finanţate din ajutoare sau împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, de organisme internaţionale şi de organizaţii nonprofit şi de caritate din străinătate şi din ţară, inclusiv din donaţii ale persoanelor fizice;
n) construcţia de locuinţe, extinderea, consolidarea şi reabilitarea locuinţelor existente;
o) construcţia de lăcaşuri de cult religios.

▪ **Cota de 19% recalculată**

Cota normală de 19% se aplică asupra bazei de impozitare în care nu este cuprinsă TVA.

Pentru o serie de activităţi, care de regulă au cuprinsă în baza de impozitare şi TVA, se aplică ***cota recalculată de TVA***, care ***se determină în baza formulei sutei mărite***, respectiv:

$$TVAR = \frac{C_{TVA} \times 100}{C_{TVA} + 100}$$

în care:

TVAR - taxa pe valoarea adăugată recalculată;
C_{TVA} - cota normală de TVA de 19 %.

Rezultă:

$$TVAR = \frac{C_{TVA} \times 100}{C_{TVA} + 100} = \frac{19 \times 100}{19 + 100} = \frac{19}{119} \times 100 = 15{,}966\ \%$$

$$\boxed{TVAR = 15{,}966\ \%}$$

Cota recalculată de taxă pe valoarea adăugată (TVAR = 15, 966 %) se aplică asupra:

- Sumelor obținute din vânzarea bunurilor comercializate prin comerțul cu amănuntul – ***magazine comerciale, consignații, unități de alimentație publică sau alte unități care au relații directe cu populația*** – ale căror prețuri cuprind și taxa pe valoarea adăugată;
- Sumelor obținute din unele prestări de servicii – ***transport, poștă, telefon, telegraf și altele de aceeași natură*** – ale căror tarife practicate cuprind și TVA;
- Sumelor obținute din vânzarea de bunuri pe bază de licitație, de evaluare sau de expertiză, precum și pentru alte situații similare;
- Sumelor obținute din prestări de servicii către populație, realizate de către liber profesioniștii autorizați, indiferent de modul de exercitare a profesiei, precum și de persoanele fizice și asociațiile familiale autorizate să desfășoare activități pe bază de liberă inițiativă.

Contribuabilii înregistrați ca plătitori de TVA au dreptul la deducerea TVA, aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:

- Operațiuni supuse TVA;
- Bunuri și servicii scutite de TVA, pentru care, prin lege, se prevede în mod expres exercitarea dreptului de deducere;
- Acțiuni de sponsorizare, reclamă și publicitate, precum și alte acțiuni prevăzute de lege, cu respectarea plafoanelor și destinațiilor prevăzute în acestea.

Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește ca diferență între valoarea TVA facturată pentru bunurile livrate și serviciile prestate și a TVA aferente intrărilor, care este deductibilă.

Diferența de taxă în plus sau în minus se regularizează în condițiile legii, pe bază de deconturi ale plătitorilor.

Pentru reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind TVA, metoda contabilității folosește cinci conturi sintetice de gradul II (pe care le vom prezenta ulterior), respectiv:

▪ **Contul 4426 – TVA deductibilă (TVAd)** - care ține evidența TVA înscrise în facturile emise de furnizori pentru bunurile, serviciile și lucrările achiziționate de unitate (cont de activ).

▪ **Contul 4427 – TVA colectată (TVAc)** - care ține evidența sumelor datorate de unitatea patrimonială bugetului de stat, reprezentând TVA aferentă vânzărilor de mărfuri și bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări (atât în cota normală de 19 %, cât și în cota recalculată de 15,966 %) – cont de pasiv.

▪ **Contul 4428 – TVA neexigibilă (TVAn)** - care ține evidența TVA neexigibile (care nu trebuie încă plătită), rezultată din vânzările și cumpărările de bunuri, servicii, lucrări efectuate cu plata în rate, precum și cea inclusă în prețul de vânzare cu amănuntul, la unitățile comerciale care țin evidența la acest preț (cont bifuncțional).

▪ **Contul 4429 – TVA de plată (TVAp)** - care ține evidența TVA de plată la bugetul statului (cont de pasiv).

▪ **Contul 4424 – TVA de recuperat (TVAr)** - care ține evidența TVA de recuperat de la bugetul statului (cont de activ).

Decontările cu bugetul statului privind TVA au următorul raționament:

▪ **Dacă:**

$$TVAc > TVAd \Rightarrow TVAp = TVAc - TVAd$$

în care:

TVAc - Taxa pe valoarea adăugată colectată (unitatea patrimonială o colectează de la clienţi, atunci când se află în postura de vânzător de bunuri, lucrări sau servicii);

TVAd - Taxa pe valoarea adăugată deductibilă (unitatea patrimonială o plăteşte furnizorilor, atunci când cumpără bunuri, lucrări sau servicii);

TVAp - Taxa pe valoarea adăugată de plată (este TVA pe care unitatea patrimonială trebuie să o plătească la bugetul statului).

▪ **Dacă:**

$$TVAd > TVAc \Rightarrow TVAr = TVAd - TVAc$$

în care:

TVAr - Taxa pe valoarea adăugată de recuperat (unitatea patrimonială are de recuperat TVA de la bugetul statului).

▪ **Dacă:**

$$TVAc = TVAd \Rightarrow \Phi = TVAc - TVAd = 0$$

Această situaţie este mai mult teoretică şi trebuie să înţelegem că, dacă la sfârşitul perioadei de gestiune, soldul creditor al contului 4427 – TVAc este identic cu soldul debitor al contului 4426 – TVAd, atunci sumele din cele două solduri se compensează (se sting), iar unitatea patrimonială nu are nici de plătit TVA la bugetul statului şi nici de recuperat (încasat) TVA de la bugetul statului ***(situaţia nulă, Φ).***

Pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferente intrărilor, contribuabilii sunt obligaţi:

- Să justifice suma TVA, prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistraţi ca plătitori de TVA;
- Să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei şi sunt proprietatea acesteia.

Dreptul de deducere priveşte numai TVA ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal, care se referă la bunuri sau servicii distincte pentru realizarea operaţiunilor prevăzute de lege, menţionate anterior.

Contribuabilii care folosesc pentru nevoile firmei bunuri şi servicii achiziţionate, au dreptul să deducă integral TVA aferentă intrărilor, numai dacă sunt destinate realizării operaţiunilor pentru care TVA este deductibilă.

În situaţia în care contribuabilii realizează atât operaţiuni cu drept de deducere, cât şi alte operaţiuni scutite de TVA sau care nu intră în sfera de aplicare a TVA, dreptul de deducere se determină în raport cu participarea bunurilor şi/sau serviciilor respective la realizarea operaţiunilor cu drept de deducere.

Gradul de participare a bunurilor şi serviciilor la realizarea operaţiunilor cu drept de deducere se determină pe bază de ***prorată***, rezultată ca raport între contravaloarea bunurilor livrate şi a serviciilor prestate cu drept de deducere şi totalul operaţiunilor realizate, indiferent de sursa de finanţare.

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă se determină prin aplicarea ***prorata*** astfel obţinută, asupra sumei TVA, aferentă bunurilor şi serviciilor achiziţionate.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor cumpărate în vederea revânzării ca atare, nu se supune recalculării, în acest caz aplicându-se criterii specifice de exercitare a dreptului de deducere.

Prorata se determină, de regulă, anual pe baza realizărilor din anul precedent sau corespunzător regimului TVA aferente bunurilor şi serviciilor prevăzute a fi realizate în anul curent.

Regularizarea taxei pe valoarea adăugată deductibile, determinată pe bază de pro – rata, se efectuează la finele anului şi se înscrie în ***decontul de TVA***, întocmit pentru luna decembrie.

La cererea justificată a contribuabililor, organele fiscale la care aceştia sunt înregistraţi ca plătitori de TVA pot aproba ca ***prorata să fie determinată lunar***, ca raport între contravaloarea bunurilor livrate şi serviciilor prestate cu drept de deducere şi totalul operaţiunilor realizate din luna respectivă, indiferent de sursa de finanţare.

În cursul unui an calendaristic nu pot fi folosite două metode de determinare a prorata.

Contribuabilii cărora li s-a aprobat în cursul anului trecerea de la prorata anuală la prorata lunară au obligaţia recalculării taxei pe valoarea adăugată deductibile, înscrisă în deconturile întocmite pentru lunile anterioare aprobării, în funcţie de prorata lunară efectiv realizată.

În situaţia în care prorata nu asigură determinarea corectă a TVA aferente bunurilor şi serviciilor destinate realizării de operaţii supuse regimului deducerilor, organele fiscale la care agenţii economici sunt înregistraţi ca plătitori de TVA pot aproba criterii specifice pentru exercitarea dreptului de deducere.

Determinarea proratei realizate se face pe baza datelor înscrise în ***deconturile pe lunile ianuarie – decembrie***, astfel:

Exemplul 1. În cursul anului, pe baza datelor înscrise în deconturile TVA pe lunile ianuarie – decembrie, un agent economic prezintă următoarea situaţie:

- Total operaţiuni realizate (T_{OR}) = 1.000.000 lei
- Operaţiuni scutite, fără drept de deducere (Os) = 150.000 lei

Rezultă:

$$P_{TVA} = \frac{T_{OR} - Os}{T_{OR}} \times 100$$

în care:

P_{TVA} - Prorata TVA;

T_{OR} - total operaţiuni realizate, respectiv contravaloarea bunurilor livrate şi a serviciilor prestate;

Os - operaţiuni scutite, fără drept de deducere.

Facem precizarea că:

$$T_{OR} = Od + Os$$

în care:

T_{OR} - total operaţiuni realizate;
Od - operaţiuni cu drept de deducere;
Os - operaţiuni scutite, fără drept de deducere.

Rezultă:

$$P_{TVA} = \frac{T_{OR} - Os}{T_{OR}} \times 100 = \frac{1.000.000 - 150.000}{1.000.000} \times 100 =$$

$$= \frac{850.000}{1.000.000} \times 100 = 85\ \%$$

$$P_{TVA} = 85\ \%$$

Considerăm că în cursul exerciţiului financiar (anul calendaristic) s-a utilizat una din următoarele variante de pro – rata TVA anuală (P_{TVA}):

- Varianta V_1 ⟶ P_{TVAa} = 100%
- Varianta V_2 ⟶ P_{TVAa} = 75%
- Varianta V_3 ⟶ P_{TVAa} = 90%

Abaterea realizată în cadrul celor 3 variante prezentate este următoarea:

- **VariantaV₁ (Prorata 100%):**

$$A_{V1} = \frac{P_{TVAa} - P_{TVA}}{P_{TVA}} \times 100$$

în care:

A_{V1} - abaterea proratei TVA faţă de prorata TVA anuală în varianta V_1;
P_{TVA} - prorata TVA anuală de 100%;
P_{TVA} - prorata TVA calculată la sfârşitul anului.

Rezultă:

$$A_{V1} = \frac{P_{TVAa} - P_{TVA}}{P_{TVA}} \times 100 = \frac{100 - 85}{85} \times 100 =$$

$$= \frac{15}{85} \times 100 = +17,65\ \%$$

$$\boxed{A_{V1} = +17{,}65\ \%}$$

- **Varianta V_2 (Prorata de 75%):**

$$\boxed{A_{V2} = \frac{P_{TVAa} - P_{TVA}}{P_{TVA}} \times 100}$$

în care:

A_{V2} - abaterea proratei TVA, faţă de prorata TVA anuală, în varianta V_2;
P_{TVAa} - prorata TVA anuală de 75 %;
P_{TVA} - prorata TVA calculată la sfârşitul anului.

Rezultă:

$$A_{V2} = \frac{P_{TVAa} - P_{TVA}}{P_{TVA}} \times 100 = \frac{75 - 85}{85} \times 100 =$$

$$= \frac{-10}{85} \times 100 = -11{,}76\ \%$$

$$\boxed{A_{V2} = -11{,}76\ \%}$$

- **Varianta V_3 (Prorata de 90 %):**

$$\boxed{A_{V3} = \frac{P_{TVAa} - P_{TVA}}{P_{TVA}} \times 100}$$

în care:

A_{V3} - abaterea pro - ratei TVA, faţă de prorata TVA anuală, în varianta V_3;
P_{TVAa} - prorata TVA anuală de 90 %;
P_{TVA} - prorata TVA calculată la sfârşitul anului.

Rezultă:

$$A_{V3} = \frac{P_{TVAa} - P_{TVA}}{P_{TVA}} \times 100 = \frac{90 - 85}{85} \times 100 =$$

$$= \frac{5}{85} \times 100 = +5{,}88\ \%$$

$$A_{V3} = +5{,}88\ \%$$

Regularizarea diferenţelor se va face numai pentru varianta V_1 şi V_2, care reprezintă o abatere în plus sau în minus, mai mare de 10 % (A_{V1} = + 17,65 %; A_{V2} = - 11,76 %), varianta V_3 nefiind luată în calcul deoarece reprezintă o abatere în plus, mai mică de 10 % (A_{V3} = + 5,88 %).

Presupunând că TVA deductibilă cumulată pe lunile ianuarie – decembrie (conform decontului TVA) este de 20.000.000 lei, rezultă:

- **Pentru Varianta V_1:**

$$R_{TVAd} = TVA_{dc} \times Dp_{TVA}$$

în care:

R_{TVAd} - regularizarea taxei pe valoarea adăugată deductibile determinate pe bază de prorată;

TVA_{dc} - taxa pe valoarea adăugată deductibilă cumulată de la începutul anului, din declaraţiile pe lunile ianuarie – decembrie;

Dp_{TVA} - diferenţa efectivă dintre prorata TVA anuală şi prorata TVA calculată la sfârşitul anului, exprimată în procente.

Rezultă:

$$R_{TVAd} = TVA_{dc} \times Dp_{TVA} = 20.000.000 \times (100\ \% - 85\ \%) =$$

$$= 20.000.000 \times 15\ \% = \frac{20.000.000 \times 15}{100} = 3.000.000 \text{ lei}$$

$$R_{TVAd} = 3.000.000 \text{ lei}$$

Rezultă că regularizarea sau corecţia reprezentând 3.00.000 lei reprezintă o sumă dedusă nejustificat de agentul economic şi ea va fi trecută pe cheltuieli în luna decembrie, fiind trecută în declaraţie cu suma în roşu, diminuând totalul TVA de dedus.

În jurnal, valoarea corespunzătoare regularizării (corecţiei) se înregistrează pe cheltuieli majorând valoarea acestora.

Formula contabilă:

3.000.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite şi taxe	=	4426 – TVAd	3.000.000

În acelaşi decont, la rubrica Prorata se înscrie procentul de 85 %.

- **Pentru Varianta V_2:**

$$R_{TVAd} = TVA_{dc} \times Dp_{TVA} = 20.000.000 \times (75\% - 85\%) =$$

$$= 20.000.000 \times (-10\%) = \frac{20.000.000 \times (-10)}{100} = -2.000.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{R_{TVAd} = 2.000.000 \text{ lei}}$$

În varianta V_2 observăm că pentru suma de 2.000.000 lei nu a fost acceptată deducerea în cursul anului şi recunoaşterea sa ca deductibilă.

De aceea, suma de 2.00.000 lei se va înscrie în decontul (declaraţia) pe luna decembrie, la rubrica regularizări, cu sumele în negru, mărind totalul TVA de dedus, iar la rubrica ***Prorata*** din decont (declaraţie) se va trece procentul de 85 %.

În jurnal, suma de 2.000.000 lei se înregistrează pe cheltuieli, în roşu, diminuând cheltuielile:

Formula contabilă:

2.000.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite şi taxe	=	4426 – TVAd	2.000.000

Exemplul 2. Un agent economic prezintă, conform declaraţiilor (deconturilor) din cursul anului, următoarea situaţie:

- Total operaţiuni realizate sau ieşirile cumulate din cursul anului (livrări de bunuri, execuţii de lucrări, prestări servicii) = 15.000.000 lei;
- Operaţiuni scutite fără drept de deducere sau ieşirile cumulate scutite, fără drept de deducere = 1.000.000 lei;
- TVA deductibilă cumulată de la începutul anului (TVAdc) = 2.000.000 lei;
- În cursul anului s-a folosit o prorată de:
 - varianta V_1 = 100 % (P_{TVAa})
 - varianta V_2 = 80 % (P_{TVAa})
 - varianta V_3 = 70 % (P_{TVAa})

Aşa cum s-a făcut precizarea, executarea dreptului de deducere nu se face pentru fiecare operaţiune în parte, ci pe ansamblul operaţiunilor realizate de agentul economic în cursul unei perioade de gestiune.

În situaţia în care agentul economic realizează atât operaţiuni cu drept de deducere, cât şi alte operaţiuni scutite de plata TVA, dreptul de deducere se determină în raport cu participarea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor respective, la realizarea operaţiunilor cu drept de deducere, utilizându-se în acest sens ***prorata*** calculată ca un raport între contravaloarea

bunurilor livrate, lucrărilor executate şi prestărilor de servicii efectuate, cu drept de deducere şi totalul operaţiunilor realizate.

Prorata se determină, de regulă, anual, pe baza realizărilor din anul precedent sau corespunzător regimului TVA aferente bunurilor lucrărilor şi serviciilor prevăzute a fi realizate în anul curent.

În cazul exemplului prezentat rezultă:

a) **Determinarea proratei TVA:**

$$P_{TVA} = \frac{T_{OR} - O_S}{T_{OR}} \times 100 = \frac{15.000.000 - 1.000.000}{15.000.000} \times 100 =$$

$$= \frac{14.000.000}{15.000.000} \times 100 = 93,3\ \%$$

b) **Determinarea abaterii (diferenţelor)** realizate în cele 3 variante prezentate (în realitate există o singură variantă pe care o foloseşte agentul economic, însă în scop didactic, s-au prezentat 3 variante)

- ***Determinarea abaterii în varianta V_1:***

$$A_{V1} = \frac{P_{TVAa} - P_{TVA}}{P_{TVA}} \times 100 = \frac{100 - 93,3}{93,3} \times 100 =$$

$$= \frac{6,7}{93,3} \times 100 = 7,2\ \%$$

$$\boxed{A_{V1} = 7,2\ \%}$$

- ***Determinarea abaterii în varianta V_2:***

$$A_{V2} = \frac{P_{TVAa} - P_{TVA}}{P_{TVA}} \times 100 = \frac{80 - 93,3}{93,3} \times 100 =$$

$$= \frac{-13,3}{93,3} \times 100 = -14,2\ \%$$

$$\boxed{A_{V2} = -14,2\ \%}$$

▪ ***Determinarea abaterii în varianta V_3:***

$$A_{V3} = \frac{P_{TVAa} - P_{TVA}}{P_{TVA}} \times 100 = \frac{70 - 93,3}{93,3} \times 100 =$$

$$= \frac{- 23\ 3}{93,3} \times 100 = - 24,9\ \%$$

$$\boxed{A_{V3} = - 24,9\ \%}$$

> **<u>Atenţie !</u>** Conform normelor legale în vigoare, dacă prorata efectivă este diferită cu mai mult de 10% de prorata folosită în cursul anului, atunci se recalculează TVA deductibilă şi se fac regularizările necesare, suma corespunzătoare trecându-se pe rândul 14 de regularizări din declaraţia pe luna decembrie.

În cazul exemplului prezentat observăm că se vor face regularizări numai în cazul variantelor V_2 şi V_3, unde diferenţa este mai mare de 10 % (- 14,2 %; - 24,9 %), iar în varianta V_1, nu se va face regularizarea TVA deductibilă deoarece diferenţa este mai mică de 10 % (7,2).

c) Regularizarea diferenţelor în variantele V_2 şi V_3:

▪ ***Regularizarea diferenţei în variantele V_2:***

$$R_{TVAd} = TVAdc \times D_{PTVA} = 2.000.000 \times (80\ \% - 93,3) = 2.000.000 \times$$

$$\times (- 13,3\ \%) = \frac{2.000.000 \times (- 13,3)}{100} = - 266.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{R_{TVAd} = - 266.000 \text{ lei}}$$

Rezultă că pentru suma de 266.000 lei nu a fost acceptată deducerea în cursul anului şi recunoaşterea sa ca ***sumă deductibilă*** se face prin trecerea pe cheltuieli în luna decembrie, apărând în declaraţie, pe rândul 14, cu sumele *în negru*, mărind totalul TVA de dedus.

În jurnal suma se înregistrează pe cheltuieli cu sumele ***în roşu***, diminuând valoarea acestora.

Formula contabilă:

266.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4426 – TVAd	266.000

- ***Regularizarea diferenţelor în varianta V_3:***

$$R_{TVAd} = TVAdc \times D_{PTVA} = 2.000.000 \times (70\,\% - 93{,}3) = 2.000.000 \times$$

$$\times (-23{,}3\,\%) = \frac{2.000.000 \times (-23{,}3)}{100} = 466.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{R_{TVAd} = 466.000 \text{ lei}}$$

Corecţia se va face pe declaraţie (decont) cu suma în negru, mărind valoarea TVA de dedus, iar în contabilitate se vor diminua cheltuielile agentului economic, suma fiind trecută pe cheltuieli, ***în roşu.***

Formula contabilă:

466.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4426 – TVAd	466.000

*

* *

Taxa pe valoarea adăugată aferentă mijloacelor fixe, materiilor prime, altor bunuri şi servicii achiziţionate înainte de punerea în funcţiune a unui obiectiv de investiţii, dedusă potrivit legii de contribuabilii care realizează atât operaţiuni cu drept de deducere, cât şi operaţiuni scutite, fără drept de deducere, ***se recalculează*** la expirarea primului an de funcţionare, în funcţie de participarea bunurilor respective la realizarea operaţiunilor cu drept de deducere.

Pentru obiectivele de investiţii sistate pentru o perioadă mai mare de un an, TVA aferentă bunurilor şi serviciilor, achiziţionate pentru realizarea obiectivului respectiv, se restituie la bugetul de stat, împreună cu majorările de întârziere, calculate de la data executării dreptului de deducere.

Nu se recalculează TVA dedusă potrivit legii, aferentă ***bunurilor lipsă sau depreciate calitativ***, constatate pe bază de inventariere, după înregistrarea bunurilor în gestiune.

Se datorează TVA, în cotele în vigoare la data constatării, ***pentru bunurile lipsă*** sau depreciate calitativ, ***imputabile***, precum şi pentru ***bunurile lipsă***, constatate pe bază de inventar, ***neimputabile.***

Nu se recalculează TVA dedusă potrivit legii, aferentă bunurilor distruse sau depreciate calitativ, ca urmare a unor calamităţi sau altor ***cauze de forţă majoră, iar pentru sumele încasate de la societăţile de asigurare se datorează TVA***.

Dreptul de deducere se exercită lunar, prin reţinerea din suma reprezentând TVA aferentă bunurilor livrate şi/sau serviciilor prestate a TVA aferente intrărilor (TVAd).

În cazul în care TVA aferentă intrărilor (TVAd) este mai mare decât TVA aferentă ieşirilor (TVAc), ***diferenţa se regularizează*** prin:

a) Compensarea efectuată de contribuabil, în limita TVA de plată (TVAp), rezultatele din decontul lunii anterioare sau din deconturile lunilor următoare, după caz;

b) Compensarea efectuată de organele fiscale, în termen de 30 zile de la data depunerii cererii de către contribuabil, după cum urmează:

- Cu alte impozite şi taxe datorate bugetului de stat de către contribuabil;
- Cu TVA datorată bugetului de stat de ***furnizorii sau prestatorii acestuia***, în limita TVA rezultată din facturile fiscale aferente bunurilor livrate şi/sau serviciilor prestate, beneficiarului care solicită compensarea, neachitate până la data efectuării controlului.

c) Rambursarea efectuată de organele fiscale

Rambursarea diferenţei de TVA, rămasă după compensare, se efectuează în termen de 30 de zile de la data depunerii cererii de rambursare, pe baza documentaţiei stabilite prin ordin al ministrului finanţelor şi a verificărilor efectuate de organele fiscale teritoriale.

Rambursarea se efectuează pentru contribuabilii din ale căror deconturi (declaraţii) lunare depuse la organul fiscal teritorial ***rezultă TVA de rambursat timp de 3 luni consecutiv***.

Prin derogare, rambursarea se efectuează lunar, pentru contribuabilii care realizează:

- Operaţiuni de export;
- Unităţi productive noi, până la punerea în funcţiune;
- Operaţiuni de import – export şi care au diferenţe de TVA de primit, rezultate din actele constatatoare, întocmite de organele vamale.

Nu beneficiază de rambursarea efectivă a sumelor de la bugetul de stat contribuabilii care nu au achitat total sau parţial facturile furnizorilor şi/sau prestatorilor din ţară, din care să rezulte TVA deductibilă.

Pentru anumite rambursări de TVA, organele fiscale teritoriale ale Ministerului Finanţelor solicită garanţii personale sau solidare, astfel:

- Dacă suma de rambursat depăşeşte 1 miliard lei, atunci când încasarea valutei nu s-a efectuat până la data controlului;
- Dacă suma de rambursat depăşeşte 1 miliard lei, atunci când din documentaţia prezentată rezultă că s-a ajuns în situaţia de a solicita rambursarea diferenţei de TVA, ca urmare a unor aprovizionări excesive sau de calitate necorespunzătoare, ori a ***nelivrării produselor*** sau ***neprestării serviciilor***.

Garanţia se constituie printr-un depozit bănesc sau printr-o scrisoare de garanţie bancară, emisă de o Bancă autorizată de Banca Naţională a României, astfel:

- ***Pentru suma de rambursat între 1 şi 5 miliarde lei***, garanţia se va constitui în procent de 20 % din suma solicitată la rambursare;
- ***Pentru suma de rambursat peste 5 miliarde lei***, garanţia se va constitui în procent de 30 % din suma solicitată la rambursare.

Organele fiscale vor debloca garanţiile constituite, astfel:

- Când s-a încasat contravaloarea valutei aferente exportului;
- Când s-au eliminat cauzele care au condus la constituirea garanţiei.

Obligaţiile plătitorilor (contribuabililor) de TVA sunt următoarele:

- Contribuabilii sunt obligaţi să depună sub semnătură persoanelor autorizate, la organul fiscal competent, ***o declaraţie de înregistrare fiscală***, în termen de 15 zile de la data eliberării certificatului de înmatriculare, a autorizaţiei de funcţionare sau a actului legal de constituire, după caz;
- Codul fiscal al plătitorilor de TVA este precedat de litera „R", care atestă calitatea de plătitor de TVA;
- Să solicite organului fiscal scoaterea din evidenţă ca plătitor de TVA în caz de încetare a activităţii, în termen de 15 zile de la data actului legal în care se consemnează situaţia respectivă;
- Să consemneze livrările de bunuri şi/sau prestaţii de servicii în ***Facturi fiscale*** sau în documente legal aprobate şi să completeze toate datele prevăzute de acestea;
- Pentru livrările de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea TVA mai mare de ***20 milioane lei*** la documentele de livrare se anexează ş***i copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de TVA;***
- Contribuabilii înregistraţi ca plătitori de TVA ***nu au obligaţia să emită facturi fiscale*** în cazul următoarelor operaţiuni:
 - transport cu taximetre, precum şi transport de persoane pe bază de bilete de călătorie şi abonamente;
 - vânzări de bunuri şi/sau prestări de servicii consemnate în documente specifice aprobate prin acte normative în vigoare;
 - vânzări de bunuri şi/sau prestări de servicii pentru populaţie, pe bază de documente fără nominalizări privind cumpărătorul.
- Importatorii sunt obligaţi să întocmească Declaraţia vamală de import (DVI), direct sau prin reprezentanţi autorizaţi şi să determine, potrivit legii, valoarea în vamă, taxele vamale, alte taxe şi accizele datorate de aceştia şi, pe baza acestora, să calculeze TVA datorată bugetului de stat;
- Să ţină evidenţa contabilă potrivit legii, care să le permită să determine baza de impozitare şi TVA facturată pentru livrările şi/sau prestările de servicii efectuate, precum şi TVA deductibilă aferentă intrărilor;
- Să întocmească şi să depună lunar, la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare, decontul de TVA, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanţelor;
- Să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operaţiunilor impozabile executate atât la sediul principal, cât şi la subunităţi;
- Să contabilizeze distinct veniturile şi cheltuielile determinate de operaţiunile în participaţiune. Drepturile şi obligaţiile legale privind TVA revin asociatului care contabilizează veniturile şi cheltuielile potrivit contractului încheiat între părţi.

La sfârşitul perioadei de raportare, veniturile şi cheltuielile, înregistrate pe naturi de cheltuieli şi venituri, se transmit pe bază de decont fiecărui asociat în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

Sumele decontate între părţi fără respectarea prevederilor menţionate se supun TVA, în cotele prevăzute de lege:

- Să achite TVA datorată bugetului de stat până la data de 25 a lunii următoare;
- Să achite TVA aferentă bunurilor din import definitiv, la organul vamal, conform regimului în vigoare privind TVA.

Prin derogare ***se poate suspenda plata TVA la organele vamale, pe termen de 120 de zile***, pentru utilaje, echipamente, maşini industriale şi maşini agricole, ***respectiv 60 de zile*** pentru importul de materii prime care nu se produc în ţară sau sunt deficitare.

- Să achite TVA aferentă operaţiunilor de leasing, corespunzător sumelor şi termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate cu locatori/finanţatori din străinătate.

Dacă la expirarea contractului de leasing bunurile care au făcut obiectul acestuia trec în proprietatea beneficiarului, ***se datorează TVA***, pentru valoarea la care se face transferul de proprietate.

- Să achite TVA datorată bugetului de stat, anterior datei depunerii cererii la organul fiscal, pentru scoaterea din evidenţa ca plătitor de TVA.

Corectarea TVA facturate în facturi fiscale în mod eronat se efectuează astfel:

- În cazul în care factura nu a fost încă transmisă, aceasta se anulează şi se emite o factură fiscală nouă;
- Dacă factura a fost deja transmisă, corectarea se face prin emiterea unei facturi fiscale în roşu, adică se stornează prima factură şi apoi se emite o factură nouă, corectă.

Organele fiscale au drept de control asupra tuturor operaţiunilor privind TVA, iar acolo unde lipsesc documente contabile, TVA se stabileşte prin estimarea făcută de organele de control, plata diferenţelor constatate făcându-se într-un termen de 15 zile. Depăşirea acestui termen presupune calculul majorărilor de întârziere prevăzute de lege.

> <u>**Atenţie !**</u> Vă rugăm să consultaţi şi Vol. I, al prezentei lucrări unde se face o amplă prezentare teoretică şi practică a taxei pe valoarea adăugată.

IV.4.2.2. Reflectarea în contabilitate a decontărilor privind taxa pe valoarea adăugată (TVA)

Reflectarea în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată se realizează cu ajutorul contului ***442 - Taxa pe valoarea adăugată***, cont sintetic de gradul II, care ţine evidenţa decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată (TVA).

Contul ***442 – Taxa pe valoarea adăugată*** *este un cont bifuncţional*.

Pentru evidenţierea distinctă a taxei pe valoarea adăugată se utilizează următoarele dezvoltări sintetice de gradul II:

- 4423 - TVA de plată (TVAp)
- 4424 - TVA de recuperat (TVAr)
- 4426 - TVA deductibilă (TVAd)
- 4427 - TVA colectată (TVAc)
- 4428 - TVA neexigibilă (TVAn)

♦ **Contul 4423 – Taxa pe valoarea adăugată de plată (TVAp):**

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa TVA de plată la bugetul statului;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu diferenţele rezultate la finele perioadei între TVA colectată, mai mare şi TVA deductibilă ((4427);
- ***Se debitează:***
 - cu plăţile efectuate către bugetul de stat, reprezentând TVA (5121);
 - cu TVA de recuperat, compensată (4424);
- ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând TVA exigibilă la plată.

Contul *4423 - **TVA de plată*** nu se dezvoltă în conturi analitice.

♦ **Contul 4424 – Taxa pe valoarea adăugată de recuperat (TVAr):**

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa TVA de recuperat de la bugetul statului;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de creanţe;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de activ;
- ***Se creditează:***
 - cu TVA încasată de la bugetul statului, în baza cererii de rambursare (5121);
 - cu TVA de recuperat, compensată în perioadele următoare, cu TVA de plată;
- ***Se debitează:***

- cu diferenţele rezultate la sfârşitul perioadei între TVA colectată, mai mică şi TVA deductibilă, mai mare (4426);

- ***Soldul final:***

- sold debitor, reprezentând TVA de recuperat de la bugetul statului.

Contul *4424 - **TVA de recuperat*** nu presupune dezvoltarea în conturi analitice.

♦ **Contul 4426 – Taxa pe valoarea adăugată deductibilă (TVAd):**

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa TVA înscrisă în facturile emise de furnizori pentru bunurile, serviciile şi lucrările achiziţionate de unitate, deductibilă din punct de vedere fiscal;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de creanţe;

- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de activ;
- ***Se creditează:***
 - cu sumele deductibile din TVA colectată (4427);
 - cu sumele reprezentând TVA deductibilă care depăşesc valoarea TVA colectată, ce urmează a se încasa de la bugetul statului (4424);
 - cu prorata din TVA deductibilă, devenită nedeductibilă (635);
- ***Se debitează:***
 - cu TVA deductibilă pentru cumpărări de bunuri şi servicii de la furnizori (401, 404);
 - cu TVA deductibilă aferentă cumpărărilor, considerată anterior ca neexigibilă (4428);
 - cu TVA deductibilă aferentă cumpărărilor ce se decontează prin bancă sau din avansuri de trezorerie (5121, 542);
- ***Soldul final:***
 - la sfârşitul perioadei de gestiune contul ***nu prezintă sold final***.
- ***Evidenţa analitică*** a contului ***4426 – TVAd*** se realizează cu ajutorul ***Jurnalului pentru cumpărări***.

♦ **Contul 4427 – Taxa pe valoarea adăugată colectată (TVAc):**

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa sumelor datorate de unitatea patrimonială la bugetul statului, reprezentând TVA aferentă vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu TVA înscrisă în facturile emise către clienţi, sau alte documente legale, reprezentând vânzările de bunuri, prestările de servicii şi executările de lucrări (411, 461, 5311);
 - cu TVA aferentă lipsurilor imputate (461, 4282);
 - cu TVA neexigibilă, devenită exigibilă în cursul perioadei de gestiune (4428);
 - cu TVA aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale neimputabile, precum şi TVA aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură (635);
- ***Se debitează:***
 - cu TVA de plată datorată bugetului statului (4423);
 - cu sumele reprezentând TVA deductibilă (4426);
 - cu sumele reprezentând TVA aferentă clienţilor insolvabili, scoşi din activ (416);

- ***Soldul final:***
 - la sfârşitul perioadei de gestiune contul ***nu prezintă sold final***.
- ***Evidenţa analitică*** a contului *4427 – TVAc*, se realizează cu ajutorul ***Jurnalului pentru cumpărări***.

♦ **Contul 4428 – Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă (TVAn):**

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa TVA neexigibilă rezultată din vânzările şi cumpărările de bunuri, servicii, lucrări efectuate cu plata în rate, precum şi cea inclusă în preţul de vânzare cu amănuntul la unităţile comerciale care ţin evidenţa la preţul cu amănuntul;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de creanţe, pentru:
 - cumpărări de bunuri şi servicii cu plata în rate;
 - cumpărări de bunuri şi servicii ce nu sunt însoţite de facturile furnizorilor;
 - cont de datorii pe termen scurt pentru:
 - vânzări de bunuri şi servicii cu plata în rate;
 - vânzări de bunuri şi servicii ce nu sunt însoţite de facturi;
 - stocuri de mărfuri incluse în preţul de vânzare cu amănuntul, la unităţile comerciale care ţin evidenţa la preţul cu amănuntul;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont bifuncţional, respectiv:
 - se comportă ca un cont de activ, atunci când exprimă creanţe;
 - se comportă ca un cont de pasiv, atunci când exprimă datorii;
- ***Se creditează:***
 - cu TVA aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii şi executărilor de lucrări cu plata în rate (411);
 - cu TVA aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii şi executărilor de lucrări pentru care nu s-au întocmit facturi (418);
 - cu TVA aferentă mărfurilor din unităţile comerciale cu amănuntul (371);
 - cu TVA aferentă cumpărăturilor efectuate cu plata în rate, precum şi cea aferentă facturilor sosite, devenită deductibilă (4426);
- ***Se debitează:***
 - cu TVA aferentă facturilor nesosite (408);
 - cu TVA aferentă cumpărăturilor cu plata în rate (401, 404);
 - cu TVA aferentă vânzărilor de mărfuri din unităţile comerciale cu amănuntul (416);
 - cu TVA aferentă vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări cu plata în rate, devenită exigibilă în cursul exerciţiului financiar (4427);

- ***Soldul final:***
 - ***sold creditor***, atunci când exprimă datorii neexigibile, privind TVA;
 - ***sold debitor***, atunci când exprimă creanţe neexigibile, privind TVA;
- ***Evidenţa analitică*** a contului ***4428 – TVAn*** se poate conduce pe categorii de TVA neexigibilă şi pe persoane juridice.

IV.4.2.2.1. Probleme specifice privind baza de impozitare a TVA

În principiu, baza de impozitare a TVA cuprinde contravaloarea tuturor bunurilor livrate, serviciilor prestate şi lucrărilor executate de agentul economic, adică suma totală a preţului negociat sau stabilit între vânzător şi cumpărător, inclusiv toate cheltuielile şi taxele, cu excepţia TVA.

Baza de impozitare îmbracă aspecte specifice în funcţie de domeniul sau activităţile desfăşurate de agenţii economici, însă ca regulă generală sunt cuprinse în baza de impozitare următoarele elemente:

- Preţul de vânzare;
- Cheltuielile accesorii sau colaterale la vânzare, cum ar fi accizele sau taxele vamale;
- Cheltuielile cu recepţia şi punerea în funcţiune a imobilizărilor corporale;
- Alte cheltuieli.

Tot ca regulă generală baza de impozitare se determină integral la livrarea de bunuri, prestări de servicii şi executare de lucrări, o dată cu ***întocmirea facturilor*** sau altor documente legale, în funcţie de natura operaţiilor reflectare.

În acest context, ***regula generală de determinare a TVA***, facturată de furnizor, este următoarea:

$$TVAf = Bi \times C_{TVA}$$

în care:

TVAf - TVA facturată de furnizor;
Bi - baza de impozitare;
C_{TVA} - cota TVA.

Aspecte specifice de determinare a bazei impozabile a TVA:

- Baza de impozitare pentru livrările de bunuri:

$$Bi = Pn + A + Ach$$

în care:

Bi - baza de impozitare ;
Pn - preţul net al bunurilor;
A - accize;
Ach - alte cheltuieli.

- ***Baza de impozitare pentru prestările de servicii şi executările de lucrări:***

$$Bi = Tn$$

în care:

Bi - baza de impozitare;
Tn - tariful negociat.

- ***Baza de impozitare pentru operaţiile de intermediere:***

$$Bi = C$$

în care:

Bi - baza de impozitare;
C - valoarea comisionului negociat.

- ***Baza de impozitare pentru bunurile executate de agenţii economici pentru folosinţă proprie:***

$$Bi = Cp$$

sau

$$Bi = Pp$$

în care:

Bi - baza de impozitare;
Cp - costul de producţie;
Pp - preţul pieţei.

- ***Baza de impozitare pentru bunurile şi serviciile din import:***

$$Bi = Vv + Tv + A + At$$

în care:

Bi - baza de impozitare;
Vv - valoarea în vamă a bunurilor şi serviciilor din import, transformate în lei;
Tv - taxe vamale;
A - accize;
At - alte taxe.

- ***Baza de impozitare pentru echipamentele de protecţie al căror preţ este suportat parţial de către salariaţi:***

$$Bi = Ve$$

în care:

Bi - baza de impozitare;
Ve - valoarea echipamentului suportată de salariaţi.

- ***Baza de impozitare pentru vânzările de bunuri în regim de consignaţie, primite de la agenţii economici:***

$$Bi = Vm + C$$

în care:

Bi - baza de impozitare;
Vm - valoarea mărfurilor din factura agentului economic depunător;
C - comisionul practicat de agentul economic consignatar.

- ***Baza de impozitare pentru vânzările de bunuri în regim de consignaţie, primite de la persoanele fizice:***

$$Bi = C$$

în care:

Bi - baza de impozitare;
C - valoarea comisionului aplicat asupra vânzărilor de bunuri.

- ***Baza de impozitare pentru operaţiunile realizate de casele de amanet, atunci când împrumutul este restituit la termen:***

$$Bi = C$$

în care:

Bi - baza de impozitare;
C - comisionul încasat.

- ***Baza de impozitare pentru operaţiunile realizate de casele de amanet, atunci când împrumutul nu este restituit iar bunurile devin proprietatea casei de amanet:***

a) Dacă sunt vândute:

$$Bi = Vv$$

în care:

Bi - baza de impozitare;
Vv - valoarea de vânzare a bunurilor.

b) Dacă sunt folosite în scop propriu sau transmise în mod gratuit unor persoane fizice sau juridice:

$$Bi = Pp$$

în care:

Bi - baza de impozitare;
Pp - preţul pieţei.

- ***Baza de impozitare pentru locaţiile de gestiune:***

$$Bi = Sc$$

în care:

Bi - baza de impozitare;
Sc - sumele convenite de părţi în contractul de locaţie (locaţia).

- ***Baza de impozitare în cazul reducerilor comerciale şi financiare acordate de către furnizor clienţilor:***

$$Bi = \Phi$$

în care:

Bi - baza de impozitare;
Φ - semnifică faptul că reducerile comerciale şi financiare ***nu sunt cuprinse în baza de impozitare***.

Atenţie ! Rog consultaţi şi Volumul I al prezentei lucrări.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic care efectuează operaţiuni comerciale cu amănuntul prezintă în cursul unei perioade de gestiune următoarea situaţie:

- Aprovizionări (cumpărări) de mărfuri = 5.000.000 lei
- Adaos comercial practicat = 30 %
- Vânzări de mărfuri în cursul perioadei = 3.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii în cursul perioadei de gestiune (într-o lună calendaristică) presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) - Reflectarea în contabilitate a achiziţiei de mărfuri, conform facturii furnizorului:

- Preţ de achiziţie (Pa) = 5.000.000 lei

- $TVAd = 19\,\% = \dfrac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei

Total factură furnizor = 5.000.000 + 950.000 = 5.950.000 lei

- $\text{Adaos comercial (Ac)} = 30\,\% = \dfrac{Pa \times Ac}{100} =$

$$= \frac{5.000.000 \times 30}{100} = 1.500.000 \text{ lei}$$

Preţ intermediar (Pi) = Pa + Ac = 5.000.000 + 1.500.000 = 6.500.000 lei

- TVAn (aferentă mărfurilor pe stoc) = 19 % = $\frac{(Pa + AC) \times 19}{100}$ =

$$= \frac{Pi \times 19}{100} = \frac{6.500.000 \times 19}{100} = 1.235.000 \text{ lei}$$

Preț cu amănuntul (Pa) = (Pa + Ac + TVAn) = 5.000.000 + = 1.500.000 + 1.235.000 = 7.735.000 lei

P_A = 7.735.000 lei

Atenție ! La unitățile comerciale cu amănuntul, mărfurile se înregistrează în contabilitate la prețul cu amănuntul, preț care nu are în componență TVAd.

Formula contabilă:

7.735.000	371 - Mărfuri	=	%	
			401 – Furnizori	5.000.000
			378 – Diferențe de preț la mărfuri (adaos comercial)	1.500.000
			4428 – TVAn	1.235.000

b) Reflectarea în contabilitate a TVAd care trebuie plătită furnizorului:

Formula contabilă:

950.000	4426 – TVAd	=	401 – Furnizori	950.000

b) Reflectarea în contabilitate a decontării (plății) mărfurilor către furnizor:

- Preț de achiziție = 5.000.000 lei
- TVAd = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	401 – Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.950.000

d) Reflectarea în contabilitate a vânzării mărfurilor, la preţul cu amănuntul (3.000.000 lei) prin unităţile comerciale cu amănuntul (în numerar):

- ***Determinarea TVA colectate recalculate (TVAcr)***:

$$TVAcr = \frac{19 \times 100}{100 + 19} = \frac{19}{119} \times 100 = 15{,}966\%$$

$$\boxed{TVAcr = 15{,}966\%}$$

Rezultă:

$$\boxed{TVAcr = \frac{V_{mv} \times C_{TVAcr}}{100}}$$

în care:

$TVAcr$ - TVA colectată recalculată;
V_{mv} - valoarea mărfurilor vândute la preţul cu amănuntul;
C_{TVAcr} - cota TVAcr.

Rezultă:

$$TVAcr = \frac{V_{mv} \times C_{TVAcr}}{100} = \frac{3.000.000 \times 15{,}966}{100} = 478.980 \text{ lei}$$

$$\boxed{TVAcr = 15{,}966\% = 478.980 \text{ lei}}$$

- ***Determinarea veniturilor din vânzarea mărfurilor (contul 707 – Venituri din vânzarea mărfurilor):***

$$\boxed{Vvm = Vmv - TVAcr}$$

în care:

Vvm - venituri din vânzarea mărfurilor;
Vmv - valoarea mărfurilor vândute;
TVAcr - TVA colectată recalculată.

Rezultă:

Vvm = Vmv - TVAcr = 3.000.000 - 478.980 = 2.521.020 lei

Vvm = 2.521.020 lei

Formula contabilă:

3.000.000	5311 - Casa în lei	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	2.521.020
			4427 - TVAcr	478.980

e) Reflectarea în contabilitate a descărcării gestiunii cu mărfurile vândute:

- ***Determinarea coeficientului mediu de adaos comercial (K):***

$$K = \frac{Si_{378} \times Rc_{378}}{Si_{371} + (Rd_{371} - TVAn)}$$

în care:

K - coeficientul mediu de adaos comercial;
Si_{378} - soldul iniţial al contului *378 – Diferenţe de preţ la mărfuri*;
Rc_{378} - rulajul creditor al contului *378 – Diferenţe de preţ la mărfuri*;
Si_{371} - soldul iniţial al contului *371 – Mărfuri*;
Rd_{371} - rulajul debitor al contului *371 – Mărfuri*.
TVAn - taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă mărfurilor pe stoc.

Rezultă:

$$K = \frac{Si_{378} \times Rc_{378}}{Si_{371} + (Rd_{371} - TVAn)} = \frac{0 + 1.500.000}{0 + (7.735.000 - 1.235.000)} =$$

$$= \frac{1.500.000}{6.500.000} = 0,23$$

K = 0,23 sau K = 0,23 x 100 = 23 %

- ***Determinarea adaosului comercial mediu ($\overline{Ac}$):***

$$\overline{Ac} = K \times Vvm$$

în care:

$\overline{Ac}$ - adaosul comercial mediu;
K - coeficientul mediu de adaos comercial;
Vvm - venituri din vânzarea mărfurilor.

Rezultă:

$$\overline{Ac} = K \times Vvm = 0{,}23 \times 2.521.020 = 579.835 \text{ lei}$$

$$\boxed{\overline{Ac} = 579.835 \text{ lei}}$$

- Determinarea cheltuielilor cu achiziția mărfurilor pentru mărfurile vândute la prețul cu amănuntul:

$$\boxed{Cham = Vmv - \overline{Ac} - TVAn}$$

în care:

Cham - cheltuielile făcute cu achiziția mărfurilor vândute la preț cu amănuntul;
Vmv - valoarea mărfurilor vândute la prețul cu amănuntul;
$\overline{Ac}$ - adaosul comercial mediu;
TVAn - taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, devenită exigibilă adică bună de plată, care este de fapt valoarea TVAcr.

Rezultă:

$$Cham = Vmv - \overline{Ac} - TVAn = 3.000.000 - 579.835 - 478.980 = 1.941.185$$

$$\boxed{Cham = 1.941.185 \text{ lei}}$$

- ***Formula contabilă pentru descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute***:

	%	=	371 – Mărfuri	3.000.000
1.941.185	607 – Cheltuieli privind mărfurile			
579.835	378 – Diferențe de preț la mărfuri			
478.980	4427 – TVAn (Preia valoarea TVAcr)			

f) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de venituri la sfârșitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

2.521.020	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 – Profit şi pierdere	2.521.020

g) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului de cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune:

Formula contabilă:

1.941.185	121 – Profit şi pierdere	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	1.941.185

h) Determinarea rezultatului operaţiei:

- Venituri (V) = 2.521.020 lei
- Cheltuieli (CH) = 1.941.185 lei

$$V > CH \Rightarrow Pb = V - CH = 2.521.020 - 1.941.185 = 579.835 \text{ lei}$$

Profit brut (Pb) = 579.835 lei

i) Determinarea şi reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit:

$$Ip = Pb \times C_{Ip}$$

în care:

Ip - impozitul pe profit;
Pb - profitul brut;
C_{Ip} - cota de impozit pe profit.

Rezultă:

$$Ip = Pb \times C_{Ip} = 579.835 \times 25\ \% = \frac{579.835 \times 25}{100} = 144.959 \text{ lei}$$

Ip = 144.959 lei

Formula contabilă:

144.959	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 – Impozitul pe profit	144.959

k) Reflectarea în contabilitate a plății impozitului pe profit la bugetul statului:

Formula contabilă:

144.959	441 – Impozitul pe profit	=	5121 – Conturi la bănci în lei	144.959

l) Determinarea profitului net şi reflectarea lui în contabilitate pentru repartizarea în conformitate cu prevederile legale:

$$\boxed{Pn = Pb - Ip}$$

în care:

Pn - profitul net;
Pb. - profitul brut;
Ip - impozitul pe profit.

Rezultă:

$$Pn = Pb - Ip = 579.835 - 144.959 = 434.876 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

434.876	121 – Profit şi pierdere	=	129 – Repartizarea profitului	434.876

m) Reflectarea în contabilitate a regularizării TVA cu bugetul statului:

- sold final creditor cont 4427 – TVAcr = 478.980 lei
- sold final debitor cont 4426 – TVAd = 950.000 lei

$$TVAd > TVAc \Rightarrow TVAr = TVAd - TVAc = 950.000 - 478.980 = 471.020 \text{ lei}$$

$$\boxed{TVAr = 471.020 \text{ lei}}$$

<u>**Fazele regularizării:**</u>

- ***Compensarea TVAc cu TVAd (cu suma mai mică):***

Formula contabilă:

478.980	4427 – TVAc	=	4426 – TVAd	478.980

- Reflectarea în contabilitate a TVA de recuperat (TVAr):

Formula contabilă:

471.020	4424 – TVAr	=	4426 – TVAd	471.020

- Reflectarea în contabilitate a recuperării efective (încasării) TVA de la bugetul statului:

Formula contabilă:

471.020	5121 – Conturi la bănci în lei	=	4424 – TVAr	471.020

<u>Exemplul 2.</u> Reflectarea în contabilitate a unor livrări de mărfuri cu plata în rate, astfel:

- Mărfuri livrate = 5.000.000 lei

- TVAn = 19 % = $\frac{5.000.000 \times 19}{100}$ = 950.000 lei

Total factură de livrare = 5.950.000 lei

- ***Formula contabilă:***

5.950.000	411 – Clienţi	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000.000
			4428 – TVAn	950.000

<u>Exemplul 3.</u> Reflectarea în contabilitate a vânzărilor de produse finite, fără factură, astfel:

- Produse finite livrate = 5.000.000 lei
- TVAn = 19 % = 950.000 lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	418 – Clienţi - facturi de întocmit	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	5.000.000
			4428 – TVAn	950.000

- La întocmirea facturii se fac următoarele înregistrări contabile:

Formula contabilă:

5.950.000	411 – Clienţi	=	418 – Clienţi – facturi de întocmit	5.950.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a unor mărfuri cumpărate cu plata în rate, astfel:

- Mărfuri cumpărate = 5.000.000 lei
- TVAn = 19 % = 950.000 lei

Total factură furnizor = 5.950.000 lei

- ***Formula contabilă***

	%	=	401 – Furnizori	5.950.000
5.000.000	371 – Mărfuri			
950.000	4428 – TVAn			

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a achiziţiilor de mărfuri fără factură, astfel:

- Mărfuri cumpărate = 5.000.000 lei
- TVAn = 19 % = 950.000 lei

Total = 5.950.000 lei

Formula contabilă

	%	=	408 – Furnizori - facturi nesosite	5.950.000
5.000.000	371 – Mărfuri			
950.000	4428 – TVAn			

- La sosirea facturii se fac următoarele înregistrări contabile:

5.950.000	408 – Furnizori - facturi nesosite	=	401 – Furnizori	5.950.000

Respectiv:

950.000	44426 – TVAd	=	4428 – TVAn	950.000

Exemplul 6. Reflectarea în contabilitate a TVA aferentă vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări, cu plata în rate, în sumă de 1.000.000 lei, devenită exigibilă în cursul exercițiului financiar:

Formula contabilă

1.000.000	44428 – TVAn	=	4427 – TVAc	1.000.000

Exemplul 7. Se reflectă în contabilitate următoarele operații:

- Achiziții (cumpărări) de materiale consumabile = 5.000.000 lei
- Prestări de servicii executate de terți = 3.000.000 lei

Total = 5.000.000 + 3.000.000 = 8.000.000 lei

- $TVAd = 19\ \% = \dfrac{8.000.000 \times 19}{100} = 1.520.000$ lei

Total factură furnizor = 8.000.000 + 1.520.000 = 9.520.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 – Furnizori	9.520.000
5.000.000	301 – Materiale consumabile			
3.000.000	611 – Cheltuieli de întreținere și reparații			
1.520..000	4426 – TVAd			

- În aceeaşi perioadă de gestiune, agentul economic livrează produse finite, la preţ negociat astfel:
 - Livrări de produse finite = 10.000.000 lei

$$\text{- TVAc} = 19\,\% = \frac{10.000.000 \times 19}{100} = 1.900.000 \text{ lei}$$

Total factură de livrare = 11.900.000 lei

Formula contabilă:

11.900.000	411 - Clienţi	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	10.000.000
			4427 – TVAc	1.900.000

- Reflectarea în contabilitate a regularizării TVA, ca urmare a operaţiilor de achiziţii şi livrări efectuate în cursul perioadei de gestiune:
- Sold creditor TVAc = 1.900.000 lei
- Sold debitor TVAd = 1.520.000 lei

TVAc > TVAd ⇒ TVAp = TVAc - TVAd =
= 1.900.000 - 1.520.000 = 380.000 lei

Formula contabilă:

1.900.000	4427- TVAc	=	%	
			4426 – TVAd	1.520.000
			4423 – TVAp	380.000

- Reflectarea în contabilitate a plăţii TVA către bugetul statului:

Formula contabilă:

380.000	4423 – TVAp	=	5121 – Conturi la bănci în lei	380.000

Notă ! Documentul contabil necesar calculării TVA este Factura fiscală, iar centralizarea operaţiilor efectuate de agenţii economici plătitori de TVA se face cu ajutorul următoarelor documente contabile:

- ***Jurnal pentru cumpărări*** - document de stabilire lunară a TVA deductibilă (TVAd), respectiv document de înregistrare a cumpărărilor de valori materiale sau a prestărilor de servicii.
- ***Jurnal pentru vânzări*** - document de stabilire lunară a TVA colectată (TVAc , respectiv document de înregistrare a vânzărilor de valori materiale sau a prestărilor de servicii.

IV.4.3. Contabilitatea decontărilor privind impozitul pe veniturile din salarii

Problematica veniturilor din salarii a fost analizată deja în ***cadrul impozitului pe venit***, însă revenim cu câteva aspecte importante, pentru a putea prezenta contul care ţine evidenţa impozitului pe veniturile din salarii şi altor drepturi similare datorate bugetului de stat.

Constituie venituri din salarii şi asimilate salariilor veniturile ce sunt obţinute de persoanele fizice, din activităţi dependente, în baza unui ***contract individual de muncă***, a unei ***convenţii civile de prestări servicii*** sau în baza unor legi speciale.

Impozitul pe veniturile din salarii reprezintă suma datorată de o persoană fizică, în calitatea sa de contribuabil, pentru veniturile realizate într-un an fiscal din salarii sau din alte venituri asimilate acestora.

Veniturile asimilate salariilor sunt:

- Indemnizaţiile din activităţi desfăşurate ca urmare a unei funcţii de demnitate publică, stabilite potrivit legii;
- Drepturile de soldă lunară, indemnizaţii, prime, premii, sporuri şi alte drepturi ale cadrelor militare, acordate potrivit legii;
- Indemnizaţia lunară brută, precum şi suma din profitul net, cuvenite administratorilor la companii/societăţi naţionale, societăţi comerciale, la care statul sau o autoritate a administraţiei publice locale este acţionar majoritar, precum şi la regiile autonome;
- Sumele primite de membrii fondatori ai societăţilor comerciale constituite prin subscripţie publică;
- Veniturile realizate din încadrarea în muncă, urmare a încheierii unei convenţii civile de prestări servicii;
- Sumele primite de reprezentanţii în Adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor, în consiliul de administraţie şi în comisia de cenzori;
- Sumele primite de reprezentanţii în organisme tripartite, conform legii;
- Alte drepturi şi indemnizaţii de natură salarială.

Întregul calcul al impozitului pe veniturile din salarii se face de către ***angajatori***, pe baza informaţiilor cuprinse în ***fişa fiscală***.

Fişele fiscale folosite la calculul impozitului pe veniturile din salarii sunt:

- ***Fişa fiscală 1 (FF1)*** - pentru veniturile din salarii de la funcţia de bază;
- ***Fişa fiscală 2 (FF2)*** - pentru venituri din salarii, altele decât cele de la funcţia de bază.

În calculul veniturilor din salarii se operează cu următoarele categorii economice:

- ***Venitul brut (Vb)*** este reprezentat de totalitatea veniturilor realizate, precum şi a avantajelor primite de către o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare a acestora, indiferent de denumirea acestora şi forma în care sunt acordate;
- ***Venitul net (Vn)*** se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$Vn = Vb - CHd$$

în care:

Vn - venitul net;
Vb - venitul brut;
CHd - cheltuieli deductibile.

- Cheltuielile deductibile (CHd) sunt, după caz, următoarele:
 - contribuţia pentru pensia suplimentară;
 - contribuţia pentru protecţia socială a şomerilor;
 - contribuţia pentru asigurările sociale de sănătate;
 - o cotă de 15% din deducerea personală de bază acordată cu titlu de cheltuieli profesionale, la acelaşi loc de muncă;
 - alte contribuţii obligatorii stabilite de lege.
- Pentru persoanele fizice care desfăşoară activităţi pe teritoriul României sunt considerate venituri din salarii realizate din România sumele primite de la ***angajatori cu sediul sau cu domiciliul în România***, precum şi de la angajatori, cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, indiferent unde este primită suma.
- Sumele primite sub formă de venituri din salarii de persoanele fizice cu domiciliul în România, care desfăşoară activitatea în străinătate şi sunt plătite de un ***angajator străin***, se supun prevederilor ***convenţiilor de evitare a dublei impuneri***, pe care Guvernul român le-a încheiat cu alte state;
- Persoanele fizice cu domiciliul în România se supun impunerii anuale , atât pentru veniturile din salarii obţinute în ţară, cât şi pentru cele din străinătate, acordându-se ***credit fiscal extern*** (se scad impozitele plătite în străinătate);
- Persoanele fizice străine şi cele române care nu au domiciliul în România se impozitează ***numai pentru salariul obţinut din România***.

Calculul impozitului lunar aferent venitului realizat se face prin aplicarea baremului lunar de impozit asupra bazei de calcul, determinat astfel:

- ***Pentru veniturile din salarii la funcţia de bază*** asupra venitului net lunar din salarii, determinat prin scăderea din venitul brut a contribuţiilor obligatorii reţinute şi a sumei reprezentând cheltuieli profesionale şi diminuat cu deducerile personale de bază şi suplimentare acordate în luna respectivă, după caz;

- ***Pentru veniturile din salarii, altele decât cele de la funcţia de bază,*** asupra venitului net calculat ca diferenţă între venitul brut realizat într-o lună şi contribuţia la asigurările sociale de sănătate, pe fiecare loc de realizare a acestuia.

Calculul impozitului anual şi regularizarea acestuia:

- Pentru angajaţii care obţin venituri din salarii, numai la funcţia de bază, ***impozitul anual pe veniturile din salarii*** se calculează prin aplicarea ***baremului mediu anual***, asupra ***bazei de impozitare anuală***, care este determinată ca diferenţă dintre venitul net anual şi suma deducerilor personale acordate în acel an.

În urma calculului impozitului anual pot exista două situaţii:

- ***impozitul anual este mai mare*** decât suma plăţilor anticipate lunare, cu titlu de impozit, în acest caz rezultând ***impozit rest de plată***;
- ***impozitul anual este mai mic*** decât suma plăţilor anticipate lunare, cu titlu de impozit, în acest caz rezultând ***impozit de restituit.***

Reflectarea în contabilitate a impozitului pe salarii se realizează cu ajutorul contului ***444 – Impozitul pe salarii***, cont sintetic de gradul I, care se defineşte prin următoarele caracteristici:

♦ ***Contul 444 - Impozitul pe salarii***:

- ***Elementul evidenţiat***:
 - ţine evidenţa impozitului pe salarii şi altor drepturi similare datorate bugetului de stat;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt, provenite din reţinerile din salariile personalului şi colaboratorilor externi ;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu sumele datorate bugetului statului, reprezentând impozit pe salarii, reţinut din drepturile băneşti cuvenite salariaţilor sub formă de salarii (421), ajutoare materiale (423), stimulente din fondul de participare la profit (424);
 - cu sumele reţinute de unitate, reprezentând impozit datorat de către colaboratorii unităţii pentru plăţile efectuate de către aceştia (401);
- ***Se debitează:***
 - cu sumele virate la bugetul statului reprezentând impozit pe salarii şi alte drepturi similare (5121, 5311, 542);
- ***Soldul final:***
 - ***sold creditor*** , reprezentând sumele datorate bugetului de stat;

Dezvoltarea analitică a contului ***444 – Impozit pe salarii*** se realizează cu ajutorul statelor de plată sau a altor documente care reflectă drepturile salariale.

EXEMPLE:

> **Atenţie !** Exemple complexe asupra acestei problematici sunt date la secţiunea care tratează impozitul pe venit.

Exemplul 1. Reflectarea în contabilitate a sumei de 5.000.000 lei datorate bugetului statului, reprezentând impozit pe salarii, reţinută din drepturile băneşti cuvenite salariaţilor, sub formă de salarii:

Formula contabilă:

5.000.000	421 – Personal - remuneraţii datorate	=	444 – Impozitul pe salarii	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a plăţii efective a impozitului la bugetul statului:

Formula contabilă:

5.000.000	444 – Impozitul pe salarii	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a sumei de 3.000.000 lei datorate bugetului de stat, reprezentând impozit pe salarii, reţinut din drepturile băneşti cuvenite salariaţilor sub formă de ajutoare materiale:

Formula contabilă:

3.000.000	423 – Personal - ajutoare materiale datorate	=	444 – Impozitul pe salarii	3.000.000

- Reflectarea în contabilitate a plăţii efective a impozitului la bugetul statului :

Formula contabilă:

3.000.000	444 – Impozitul pe salarii	=	5121 – Conturi la bănci în lei	3.000.000

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a sumei de 2.000.000 lei datorate bugetului de stat, reprezentând impozit pe salarii, reţinut din drepturile băneşti cuvenite salariaţilor, sub formă de stimulente (premii din profit), din fondul de participare la profit:

Formula contabilă:

2.000.000	424 – Participarea personalului la profit	=	444 – Impozitul pe salarii	2.000.000

- Reflectarea în contabilitate a plăţii efective a impozitului la bugetul statului:

Formula contabilă:

2.000.000	444 – Impozitul pe salarii	=	5121 – Conturi la bănci în lei	2.000.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a sumei de 1.000.000 lei, reţinută de unitate, reprezentând impozit datorat de colaboratorii unităţii care lucrează cu convenţie civilă, pentru plăţile efectuate către aceştia:

Formula contabilă:

1.000.000	401 – Furnizori	=	444 – Impozitul pe salarii	1.000.000

- Reflectarea în contabilitate a plăţii efective a impozitului la bugetul statului:

Formula contabilă:

1.000.000	444 – Impozitul pe salarii	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.000.000

Exemplul 5. În unele perioade şi prin reglementări legale se stabileşte ca în cazul societăţilor comerciale cu capital majoritar de stat şi la regiile autonome să nu se poată depăşi un anumit fond de salarii.

Pe baza normelor legale, depăşirea acestui plafon de salarii se impozitează cu un ***impozit suplimentar pe salarii***.

Dacă am presupune că o firmă din această categorie datorează un impozit suplimentar pe salarii, în sumă de 5.000.000 lei, se face următoarea înregistrare contabilă:

Formula contabilă:

5.000.000	631 – Cheltuieli cu impozitul pe salarii	=	444 – Impozitul pe salarii	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a plăţii efective la bugetul statului a sumelor reprezentând impozitul suplimentar pe salarii:

Formula contabilă:

5.000.000	444 – Impozitul pe salarii	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000

Notă ! Impozitul pe salarii care se înregistrează în contabilitate cuprinde totalul impozitelor individuale, calculate asupra veniturilor impozabile lunare ale personalului unităţii patrimoniale, precum şi impozitul reţinut din drepturile băneşti acordate salariaţilor zilieri, temporari, precum şi colaboratorilor de orice fel, potrivit legii.

IV.4.4. Contabilitatea decontărilor privind subvenţiile

Societăţile comerciale cu capital de stat, regiile autonome, dar şi alte categorii de agenţi economici pot beneficia de subvenţii din partea statului sau din partea altor organisme publice sau private, pentru investiţii, pentru diferenţe de preţ la produse, lucrări sau servicii, acoperirea unor rezultate financiare nefavorabile, precum şi pentru alte acţiuni.

Subvenţiile sunt deci avantaje acordate agenţilor economici, care în final se constituie în venituri încorporabile în rezultatul exerciţiului.

Pentru operaţiuni mai simple, subvenţiile pot fi încasate direct în conturile de trezorerie însă, pentru operaţiunile mai complexe şi care se derulează pe o perioadă mai lungă de timp, subvenţiile se încasează eşalonat, pe măsura efectuării lucrărilor sau operaţiilor legale.

Drept urmare, în contabilitatea agenţilor economici beneficiari de subvenţii, acordarea de subvenţii se poate reflecta în două moduri, astfel:

- Printr-o singură operaţie economică de încasare a sumelor reprezentând subvenţia primită şi formare a surselor sau veniturilor unităţii patrimoniale;
- Prin două operaţii, respectiv reflectarea creanţei într-o primă fază, urmată de stingerea creanţei prin încasarea efectivă a sumelor reprezentând subvenţii.

Toate aceste probleme au fost tratate şi în Volumul I, în cadrul reflectării ***subvenţiilor pentru investiţii*** (capitaluri proprii), unde în reflectarea creanţei, adică a subvenţiei de primit, intervenea contul de terţi – **445 – Subvenţii**, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- **Contul 445 - Subvenţii**:
 - ***Elementul evidenţiat***:
 - ţine evidenţa decontărilor privind fondurile alocate de la bugetul de stat pentru cheltuieli de capital, subvenţiile pentru diferenţele de preţ, precum şi alte subvenţii potrivit legii;
 - ***Conţinutul economic:***
 - cont de creanţe;
 - ***Funcţia contabilă:***
 - cont de activ;
 - ***Se creditează:***
 - cu valoarea alocaţiilor de la buget, subvenţiilor pentru diferenţe de preţ şi a altor subvenţii încasate (5121);
 - ***Se debitează:***
 - cu sumele alocate de la bugetul de stat, precum şi valoarea altor subvenţii pentru investiţii, de primit (131);
 - cu valoarea subvenţiilor pentru diferenţe de preţ şi a altor subvenţii, de primit, potrivit legii (741);
 - ***Soldul final:***
 - ***sold debitor***, reprezentând subvenţiile de primit;

Contului ***445 – Subvenţii*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe feluri de subvenţii şi organisme care acordă subvenţii.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic achiziţionează un mijloc fix, în valoare de 10.000.000 lei, subvenţionat de la bugetul de stat pentru suma de 4.000.000 lei:

- Durata normală de utilizare = 5 ani;
- Amortizarea este liniară.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a achiziţionării de la furnizor a mijlocului fix:

- preţ de achiziţie = 10.000.000 lei
- TVAd = 19% = $\frac{10.000.000 \times 19}{100}$ = 1.900.000 lei

Total factură furnizor = 11.900.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 – Furnizori de imobilizări	11.900.000
10.000.000	212 – Mijloace fixe			
1.900.000	4426 - TVAd			

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii furnizorului:

Formula contabilă:

11.900.000	404 – Furnizori de imobilizări	=	5121 – Conturi la bănci în lei	11.900.000

c) Reflectarea în contabilitate a subvenţiei de primit (creanţa) de la bugetul statului:

- valoarea subvenţiei din totalul valorii de achiziţie = 4.000.000 lei

Formula contabilă:

4.000.000	445 – Subvenţii	=	131 – Subvenţii pentru investiţii	4.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a încasării efective a subvenţiei:

Formula contabilă:

4.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	445 – Subvenţii	4.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a amortizării mijlocului fix, în primul an de funcţionare (înregistrarea se repetă pe parcursul celor 5 ani, până la amortizarea completă a mijlocului fix):

- Calculul amortizării anuale:

$$Aa = \frac{Vi}{T}$$

în care:

Aa - amortizarea anuală;
Vi - valoarea contabilă de intrare în gestiune a mijlocului fix;
T - timpul sau perioada de amortizare (durata normală de funcţionare a mijlocului fix).

Rezultă:

$$Aa = \frac{Vi}{T} = \frac{10.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 2.000.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă:

2.000.000	6811 – Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 – Amortizări privind imobilizările corporale	2.000.000

f) Reflectarea în contabilitate a amortizării anuale pentru partea din valoarea mijlocului fix subvenționată de la bugetul statului:

- Determinarea amortizării anuale subvenționate:

$$Aas = \frac{Vis}{T}$$

în care:

Aas - amortizarea anuală subvenționată;
Vis - valoarea contabilă de intrare subvenționată;
T - timpul sau durata normală de funcționare a mijlocului fix.

Rezultă:

$$Aas = \frac{Vis}{T} = \frac{4.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 800.000 \text{ lei/an}$$

Formula contabilă (se repetă până la amortizarea completă a mijlocului fix):

800.000	131 – Subvenții pentru investiții	=	7727 – Subvenții pentru investiții virate la venituri	800.000

Exemplul nr. 2 - Reflectarea în contabilitate a sumei de 5.000.000 lei alocate pentru acoperirea unor diferențe de preț la achiziționarea unor stocuri:

Formula contabilă:

5.000.000	445 – Subvenţii	=	741 – Venituri din subvenţii de exploatare	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a sumelor virate (intrate) în contul unităţii patrimoniale:

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	445 – Subvenţii	5.000.000

IV.4.5. Contabilitatea decontărilor privind alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

În funcţie de specificul activităţilor desfăşurate, agenţii economici îşi creează şi alte obligaţii către bugetul de stat sau bugetele locale sub formă de impozite, taxe, penalităţi, majorări de întârziere la obligaţiile fiscale neachitate la termen, alte obligaţii fiscale şi asimilate acestora.

Din categoria altor impozite, taxe şi vărsăminte asimilate fac parte:

- Accizele;
- Impozitul pe ţiţeiul din producţia internă şi pe gaze naturale;
- Impozitul pe dividende;
- Impozitul pe clădiri;
- Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat;
- Vărsăminte din profitul net al regiilor autonome;
- Taxe asupra mijloacelor de transport;
- Impozitul pe clădiri;
- Impozitul pe teren;
- Taxele pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor în domeniul construcţiilor;
- Taxa pentru reclamă şi publicitate;
- Taxa pentru şedere în staţiunile turistice;
- Taxe vamale;
- Alte impozite şi taxe prevăzute de lege.

Reflectarea în contabilitate a acestor categorii de impozite, taxe şi vărsăminte asimilate se realizează cu ajutorul contului ***446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate***, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

♦ **Contul 446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate:**

- ***Elementul evidenţiat***:
 - ţine evidenţa decontărilor cu bugetul statului sau cu bugetele locale, privind impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate, cum sunt: accizele, impozitul pe ţiţeiul din producţia internă şi pe gaze naturale, impozitul pe dividende, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, vărsămintele din profitul net al regiilor publice, alte impozite şi taxe;
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu valoarea altor impozite, taxe şi vărsămintele asimilate datorate bugetului statului, ce reprezintă cheltuieli ale unităţii economice (635);
 - cu valoarea altor impozite, taxe şi vărsăminte asimilate datorate bugetului, ce reprezintă repartizări din profit (129);
 - cu impozitul pe dividende datorat (457);
 - cu sumele restituite de la buget, reprezentând vărsăminte efectuate în plus, din impozite, taxe şi alte vărsăminte asimilate (5121);
- ***Se debitează:***
 - cu plăţile efectuate bugetului statului sau bugetelor locale, privind alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (5121);
- ***Soldul final:***
 - ***sold creditor***, reprezentând sumele datorate bugetului statului sau bugetelor locale;

Contul *446* – ***Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

IV.4.5.1. Accizele (taxe de consumaţie)

Accizele reprezintă taxe speciale de consumaţie care se datorează bugetului de stat, pentru anumite produse din ţară şi din import.

Produsele pentru care se datorează accize sunt:

1. **Alcoolul brut, alcoolul etilic rafinat, băuturile alcoolice şi orice alte produse destinate industriei alimentare sau consumului, care conţin alcool etilic, respectiv:**
 - Alcool brut;
 - Alcool etilic rafinat;
 - Băuturi alcoolice spirtoase obţinute pe bază de alcool etilic rafinat şi băuturi alcoolice obţinute din distilate de cereale;
 - Alte produse destinate industriei alimentare sau consumului, care conţin alcool etilic cu o concentraţie mai mare de 0,5%, vinuri, produse pe bază de vin şi

produse pe bază de distilat de vin, cu o concentraţie în alcool de peste 22% în volum; coniac, armaniac şi vinars;
- Băuturi alcoolice naturale;
- Vinuri şi produse pe bază de vin;
- Bere.

2. **Produse din tutun;**
3. **Produse petroliere:**
 - benzine;
 - motorină;
 - combustibili de tip „ M“ şi „P“;
 - uleiuri auto;
 - aditivi pentru benzine;
 - vaseline;
 - parafine.
4. **Cafea (inclusiv solubilă şi amestecurile);**
5. **Confecţiile din blană naturală (cu excepţia celor din iepure, oaie, capră);**
6. **Articole din cristal;**
7. **Bijuterii din aur şi/sau platină (cu excepţia verighetelor);**
8. **Autoturisme şi autoturisme de teren;**
9. **Parfumuri, ape de colonie şi ape de toaletă;**
10. **Aparate video de înregistrat sau de reprodus, chiar încorporând un receptor de semnale videofonice, combine audio;**
11. **Dublu radio casetofoane cu redare de pe bandă magnetică sau de pe compact disc;**
12. **Cameră video;**
13. **Cuptoare cu microunde;**
14. **Aparate pentru aer condiţionat, de perete sau de fereastră, formând un singur corp;**
15. **Arme de vânătoare şi arme de uz individual, altele decât cele de uz militar sau de sport.**

> **Atenţie !** Prin O.U.G. nr. 181/2000 s-a instituit monopolul de stat asupra comercializării alcoolului.

Plătitorii de accize sunt:

a) Pentru alcool şi produse pe bază de alcool:
- agenţii economici – persoane juridice, asociaţii familiale şi persoane fizice autorizate – care produc sau importă astfel de produse;
- agenţii economici care cumpără de la producătorii individuali – persoane fizice – produse de natura celor supuse accizelor, pentru prelucrare şi/sau comercializare;
- agenţii economici pentru cantităţile de produse supuse accizelor, obţinute din producţia proprie sau din import, care sunt:

- acordate ca dividende sau ca plată în natură acționarilor, asociaților și după caz, persoanelor fizice;
- consumate pentru reclamă și publicitate.

b) Pentru produsele din tutun:

- agenții economici – persoane juridice, asociații familiale și persoane fizice autorizate, care produc sau importă astfel de produse;
- agenții economici, pentru toate cantitățile de produse supuse accizelor, obținute din producție proprie sau din import, care sunt:
 - acordate ca dividende sau ca plată în naturăă acționarilor, asociaților și, după caz, persoanelor fizice;
 - consumate pentru reclamă și publicitate.

c) Pentru produsele petroliere:

- agenții economici producători sau importatori de astfel de produse.

d) Pentru alte produse și grupe de produse:

- agenții economici – persoane juridice, asociații familiale și persoane fizice autorizate care produc, importă și comercializează astfel de produse;
- agenții economici, pentru cantitățile de produse importate sau obținute din producția proprie, care sunt:
 - acordate ca dividende sau ca plată în natură acționarilor, asociaților și, după caz, persoanelor fizice;
 - consumate pentru reclamă și publicitate.

Sunt scutite de la plata accizelor următoarele categorii de produse:

- Produsele exportate direct sau prin agenți economici care își desfășoară activitatea pe bază de comision;
- Produsele comercializate prin magazinele autorizate, potrivit legii, să comercializeze mărfuri în regim duty – free (libere de taxe);
- Produsele în regim de tranzit și în regim de import temporar (se percep garanții);
- Bunurile din import provenite din donații, finanțate din împrumuturi nerambursabile, din programe de cooperare științifico – tehnică, acordate de guverne străine, organizații și organisme nonprofit, ministerelor și altor organe ale administrației publice;
- Produsele livrate la rezerva de stat și la rezerva de mobilizare, pe perioada în care au acest regim;
- Alcoolul etilic rafinat, utilizat în producția de alcool sanitar, numai pentru cantitățile de alcool sanitar livrate direct unităților sanitare și farmaciilor;
- Alcoolul etilic rafinat, utilizat în producția de medicamente și de oțet alimentar;
- Alcoolul etilic rafinat, utilizat în scop medical în spitale și farmacii;
- Combustibilii tip „M“ și tip „P“, utilizați pentru consumul casnic.

Momentul datorării accizelor (exigibilitatea) îl constituie:

- data efectuării livrării pentru produsele din producția internă;
- data efectuării livrării băuturilor alcoolice, pentru alcoolul etilic rafinat, utilizat ca materie primă la obținerea acestora – în cazul unităților care dețin atât secții de producere a alcoolului etilic rafinat, cât și secții de producere a băuturilor alcoolice;

- data înregistrării Declarației vamale de import (DVI) – pentru importatori;
- data cumpărării – pentru agenții economici achizitori;
- data vânzării bunurilor, pentru bunurile provenite de la persoanele fizice, neînregistrate ca agenți economici, dar comercializate prin agenți economici şi pentru bunurile amanetate de persoanele fizice şi devenite proprietatea caselor de amanet.

Tehnica de calcul pentru accize şi pentru impozitul la țițeiul şi la gazele naturale din producția internă este următoarea:

- ***Sumele datorate bugetului de stat drept accize pentru băuturile alcoolice spirtoase se determină după cum urmează:***

$$A_t = A_1 + A_2$$

în care:

A_t - acciza totală datorată;
A_1 - acciza specifică;
A_2 - acciza procentuală.

din care:

$$A_1 = \frac{C}{100} \times \frac{K \times R}{100} \times Q_1$$

în care:

A_1 - acciza specifică;
C - concentrația alcoolică exprimată în procente de volum;
K - acciza specifică unitară (180 EURO + 1%/1 hl. alcool pur).

Cota procentuală de 1% se aplică asupra prețului maxim de vânzare cu amănuntul declarat.

R - cursul de schimb valutar;
Q_1 - cantitatea exprimată în litri.

Respectiv:

$$A_2 = 1\% \times PA \times Q_2$$

în care:

A_2 - acciza procentuală;
PA - prețul maxim cu amănuntul declarat pe butelie (sticlă);
Q_2 - numărul de butelii (sticle) aferent lui Q_1 (cantitatea în litri).

- ***Sumele datorate bugetului de stat cu titlu de accize pentru:***
 - alcool brut;
 - alcool etilic rafinat;
 - alte produse destinate industriei alimentare sau consumului, care conțin alcool etilic, cu o concentrație mai mare de 0,5% în volum;

- vinuri, produse pe bază de vin şi produse pe bază de distilat de vin, cu o concentraţie în alcool mai mare de 22% în volum;
- coniac, armaniac şi vinars, precum şi pentru băuturi alcoolice naturale.

Se determină după cum urmează:

$$A_1 = \frac{C}{100} \times \frac{K \times R}{100} \times Q_1$$

în care:

A_1 - cuantumul accizei;
C - concentraţia alcoolică exprimată în procente de volum;
Z - acciza specifică unitară (180 EURO + 1%/1 hl. alcool pur);
R - cursul de schimb valutar;
Q_1 - cantitatea, exprimată în litri.

- ***Sumele datorate bugetului de stat cu titlu de accize pentru vinuri şi produse pe bază de vin, precum şi pentru bere se determină după cum urmează:***

$$A = C \times \frac{K \times R}{100} \times Q_1$$

în care:

A - cuantumul accizei;
C - numărul de grade alcoolice conţinute;
K - acciza unitară (între 0,55 - 2,75 EURO pe hl/1 grad alcoolic, în funcţie de natura produsului – vezi anexa legală);
R - cursul de schimb valutar;
Q - cantitatea exprimată în litri.

- ***Sumele datorate bugetului de stat drept acciză pentru ţigarete se determină după cum urmează:***

$$A_t = A_1 + A_2$$

în care:

A_t - acciza totală datorată;
A_1 - acciza specifică;
A_2 - acciza procentuală.

din care:

$$A_1 = K \times R \times Q_1$$

în care:

A_1 - acciza specifică;

Z - acciza unitară (2 EURO + 25%/1000 ţigarete);

Cota procentuală de 25% se aplică asupra preţului maxim de vânzare cu amănuntul declarat.

R - cursul de schimb valutar;

Q_1 - cantitatea exprimată în unităţi de 1000 de ţigarete.

Respectiv:

$$A_2 = 20\% \times PA \times Q_2$$

în care:

A_2 - acciza procentuală;

PA - preţul de vânzare cu amănuntul maxim declarat;

Q_2 - numărul de pachete de ţigarete aferente lui Q_1 (cantitatea exprimată în unităţi de 1000 de ţigarete).

- Pentru produsele din tutun, altele decât ţigaretele, se datorează bugetului de stat accize specifice, stabilite în echivalent EURO pe unitatea de măsură (vezi anexa legală)

Sumele datorate bugetului de stat drept acciză se determină după cum urmează:

a) Ţigarete şi ţigări de foi:

$$A = Q \times K \times R$$

în care:

A - cuantumul accizei;

Q - cantitatea exprimată în unităţi de 1000 ţigări;

K - acciza unitară (6,5 EURO/1000 unităţi);

R - cursul de schimb valutar.

b) Tutun destinat fumatului, tutun de prizat şi tutun de mestecat:

$$A = Q \times K \times R$$

în care:

A - cuantumul accizei;

Q - cantitatea exprimată în kilograme;

Z - acciza unitară (14 EURO/kg);

R - cursul de schimb valutar.

- ***Sumele datorate bugetului de stat drept accize pentru produsele petroliere*** se determină după cum urmează:

$$A = Q \times K \times R$$

în care:

A - cuantumul accizei;

K - accizele prevăzute în actele normative (vezi anexa legală), exprimate în EURO/tonă

- benzine = 270 EURO/tonă;
- motorină = 105 EURO/tonă etc.

- **Accizele pentru alte produse şi grupe de produse** preced taxa pe valoarea adăugată şi se calculează o singură dată, prin aplicarea cotelor procentuale prevăzute în anexa legală, asupra ***bazei de impozitare***, care reprezintă:

a) ***pentru produsele din producţia internă*** - preţurile de livrare, mai puţin accizele, respectiv preţul producătorului, care nu poate fi mai mic decât suma costurilor ocazionate de obţinerea produsului respectiv;

b) ***pentru produsele din import*** - valoarea în vamă stabilită potrivit legii, la care se adaugă taxele vamale şi alte taxe specifice, după caz;

c) ***pentru bunurile provenite de la persoanele fizice neînregistrate ca agenţi economici***, dar comercializate prin agenţi economici – contravaloarea ce se cuvine deponentului;

d) pentru bunurile amanetate de persoane fizice şi devenite proprietatea caselor de amanet – contravaloarea încasată de casele de amanet la vânzarea bunurilor respective, mai puţin accizele.

- Accizele pentru cafea, cafea cu înlocuitori şi cafea solubilă se datorează o singură dată şi se calculează prin aplicarea sumelor fixe stabilite în echivalent EURO pe unitate de măsură, asupra cantităţilor produse sau importate (vezi anexa legală):
 - cafea verde = 775 EURO/tonă
 - cafea prăjită = 1.035 EURO/tonă
 - cafea solubilă = 4,50 EURO/kg

- **Pentru ţiţeiul şi gazele naturale din producţia internă** agenţii economici autorizaţi datorează bugetului de stat ***impozit în momentul livrării***.
- **Impozitul datorat precede TVA** şi se calculează prin aplicarea sumelor stabilite în echivalent EURO pe unitatea de măsură, potrivit anexei legale (vezi anexa), asupra cantităţilor livrate:
 - Impozit ţiţei = 4 EURO/tonă
 - Gaze naturale = 7,40 EURO/1000 m^3

Plătitorii au obligaţia să ţină evidenţa accizelor, a impozitului la ţiţeiul şi la gazele naturale din producţia internă, după caz, astfel:

a) Evidenţa în contabilitate a accizelor calculate şi datorate, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a accizelor calculate pe baza cotelor procentuale aplicate asupra preţurilor maxime de vânzare cu amănuntul declarate, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a accizelor datorate, în cazul agenţilor economici care beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a accizei aferente materiei prime introduse în prelucrare, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	5.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a impozitului la ţiţeiul şi la gazele naturale din producţia internă, în sumă de 5.000.000 lei:

Formula contabilă:

5.000.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	5.000.000

EXEMPLE privind metodologia de calcul al accizelor pentru alcool şi băuturi alcoolice, în condiţiile unui curs de schimb valutar de 18.800 lei/EURO şi ale preţurilor minime la alcool şi la băuturi alcoolice, aprobate legal:

- Alcool brut, alcool etilic rafinat, băuturi alcoolice şi orice alte produse destinate industriei alimentare sau consumului, care conţin alcool etilic cu o concentraţie mai mare de 0,5% în volum, vinuri, produse pe bază de vin şi produse pe bază de distilat de vin, cu o concentraţie în alcool de peste 22% în volum, coniac, armaniac şi vinars.

A. PRODUSE ÎMBUTELIATE

1. *Alcool etilic rafinat:*

Exemplul 1. Alcool etilic îmbuteliat în sticle (butelii) cu capacitatea de 0,5 l, cu tărie alcoolică de 87% în volum, preţul maxim cu amănuntul declarat pe butelie fiind de 22.200 lei:

- Determinarea accizei pentru o sticlă de 0,5 l, exclusiv ambalajul:

Rezultă:

- Concentraţia alcoolică exprimată în procente de volum (C) = 87%;
- Acciza specifică unitară (K) = 180 EURO/hl. alcool pur;
- Cursul de schimb valutar (R) = 18.800 lei/EURO;
- Cantitatea (Q_1) = 0,5 litri;
- Numărul de sticle (Q_2) = 1 sticlă;
- Preţul mediu cu amănuntul declarat pe butelie (PA) = 22.200 lei.

Acciza totală (At) = ?

Rezultă:

$$At = A_1 + A_2 = \left[\frac{C}{100} \times \frac{K \times R}{100} \times Q_1\right] + \left[1\% \times PA \times Q_2\right] =$$

$$= \left[\frac{87}{100} \times \frac{180 \times 18.800}{100} \times 0,5\right] + \left[\frac{1}{100} \times 22.200 \times 1\right] =$$

$$= \left[\frac{87}{100} \times \frac{3.384.000}{100} \times 0,5\right] + \left[222 \times 1\right] =$$

$$= (0,87 \times 33.840 \times 0,5) + 222 = 14.720 + 222 = 14.942 \text{ lei}$$

A_t = 14.942 lei/sticla

- Reflectarea în contabilitate a accizei datorate bugetului de stat:

Formula contabilă:

14.942	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	14.942

- Reflectarea în contabilitate a plăţii efective a accizelor la bugetul de stat:

Formula contabilă:

14.942	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	14.942

2. Băuturi alcoolice spirtoase

Exemplul 1. Vodcă îmbuteliată în sticle cu capacitatea de 0,5 litri, cu tărie alcoolică de 40% în volum, iar preţul maxim cu amănuntul declarat pe butelie (sticlă) de 11.560 lei.

Rezultă:

- Concentraţie alcoolică (C) = 40%;
- Acciză specifică (K) = 180 EURO/hl. alcool pur;
- Cursul de schimb (R) = 18.800 lei/EURO;
- Cantitatea (Q 1) = 0,5 litri;
- Numărul de sticle (Q 2) = 1 sticlă;
- Preţul maxim cu amănuntul declarat (PA) = 11.560 lei.

Acciza totală (At) = ?

- Determinarea accizei totale de plată la bugetul statului:

$$At = A_1 + A_2 = \left[\frac{C}{101} \times \frac{K \times R}{100} \times Q_1\right] + \left[1\% \times PA \times Q_2\right] =$$

$$= \left[\frac{40}{100} \times \frac{180 \times 18.800}{100} \times 0,5 \right] + \left[\frac{1}{100} \times 11.560 \times 1 \right] =$$

$$= (0,4 \times 33.840 \times 0,5) + 116 = 6.768 + 116 = 6.884 \text{ lei}$$

$$\boxed{A_t = 6.884 \text{ lei/sticla}}$$

- Reflectarea în contabilitate a accizei datorate bugetului de stat:

Formula contabilă:

6.884	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	6.884

- Reflectarea în contabilitate a plății accizei la bugetul statului:

Formula contabilă:

6.884	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	6.884

Notă ! În acelaşi mod se calculează acciza pentru rom îmbuteliat şi brandy îmbuteliat.

Exemplul 2. Coniac îmbuteliat în sticle cu capacitatea de 0,5 litri, cu tărie alcoolică de 42 %, în volum.

Rezultă:

- Concentrația alcoolică (C) = 42%;
- Acciza specifică (K) = 180 EURO/hl. alcool pur;
- Cursul de schimb (R) = 18.800 lei/EURO;
- Cantitatea în litri (Q_1) = 0,5 litri.

Acciza (A) = ?

$$A = \frac{C}{100} \times \frac{K \times R}{100} \times Q1 = \frac{42}{100} \times \frac{180 \times 18.800}{100} \times 0,5 =$$

$$= 0,42 \times 33.840 \times 0,5 = 7.106 \text{ lei}$$

A = 7.106 lei/sticla

- Reflectarea în contabilitate a accizei de plată la bugetul statului:

Formula contabilă:

7.106	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	7.106

- Reflectarea în contabilitate a decontării accizei cu bugetul statului:

Formula contabilă:

7.106	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	7.106

1. Băuturi alcoolice naturale

Exemplul 1. Ţuică sau rachiu natural, îmbuteliat în sticle de 1 litru, cu tărie alcoolică de 28% în volum (calculul se face pentru o butelie).

Rezultă:

- Concentraţia alcoolică (C) = 28%;
- Acciza specifică (K) = 180 EURO/hl alcool pur;
- Cursul de schimb (R) = 18.800 lei/EURO;
- Cantitatea în litri (Q_1) = 1 litru.

Acciza (A) = ?

Rezultă:

$$A = \frac{C}{100} \times \frac{K \times R}{100} \times Q1 = \frac{28}{100} \times \frac{180 \times 18.800}{100} \times 1 =$$

$$= 0,28 \times 33.840 \times 1 = 9.475 \text{ lei}$$

A = 9.475 lei/sticlă

- Reflectarea în contabilitate a accizei datorate bugetului de stat:

Formula contabilă:

9.475	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	9.475

- Reflectarea în contabilitate a decontării accizelor cu bugetul statului:

Formula contabilă:

9.475	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	9.475

2. Vinuri şi produse pe bază de vin

Exemplul 1. Vin (nespumos, spumos, spumant) îmbuteliat în sticle de 0,70 litri, cu tărie alcoolică de 12% în volum (calculul se face pentru o sticlă).

Rezultă:

- Numărul de grade alcoolice conţinute (C) = 12%;
- Acciza unitară (K) = 2,75 EURO/hl/1 grad alcoolic;
- Cursul de schimb (R) = 18.800 lei/EURO;
- Cantitatea în litri (Q_1) = 0, 70 litri.

Acciza (A) = ?

Rezultă:

$$A = C \times \frac{K \times R}{100} \times Q1 = 12 \text{ (grade tărie) } \times \frac{2{,}75 \times 18.800}{100} \times$$

$$\times 0{,}70 = \times \frac{51.700}{100}\ 0{,}70 = 12 \times 517 \times 0{,}70 = 4.343 \text{ lei}$$

A = 4.343 lei/sticlă

- Reflectarea în contabilitate a accizei datorate bugetului statului:

Formula contabilă:

4.343	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	4.343

- Reflectarea în contabilitate a decontării accizei cu bugetul statului:

Formula contabilă:

4.343	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	4.343

3. Bere

Exemplul 1. Bere îmbuteliată în sticle de 0,5 litri, cu tărie alcoolică de 5% în volum.

Rezultă:

- Numărul de grade alcoolice conţinute (C) = 12%;
- Acciza unitară (K) = 2,75 EURO/hl/1 grad alcoolic;
- Cursul de schimb (R) = 18.800 lei/EURO;
- Cantitatea în litri (Q_1) = 0, 70 litri.

Acciza (A) = ?

Rezultă:

- Tăria alcoolică (C) = 5%;
- Acciza unitară (K) = 1,50 EURO/hl/1 grad alcoolic;
- Cursul de schimb (R) = 18.800 lei/EURO;
- Cantitatea în litri (Q_1) = 0, 5 litri.

Acciza (A) = ?

Rezultă:

$$A = C \times \frac{K \times R}{100} \times Q1 = 5 \text{ (grade tărie) } \times \frac{1,50 \times 18.800}{100} \times 0,5 = \times \frac{28.200}{100} 0,5 = 5 \times 282 \times 0,5 = 705 \text{ lei}$$

A = 705 lei/sticlă

- Reflectarea în contabilitate a accizei datorate bugetului statului:

Formula contabilă:

705	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	705

- Reflectarea în contabilitate a decontării accizei cu bugetul statului:

Formula contabilă:

705	446 – Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	705

B. PRODUSE ÎN VRAC

1. Alcool brut, alcool etilic rafinat

Exemplul 1. Cantitatea de 10.000 litri alcool brut, cu tărie alcoolică de 60% în volum:

Rezultă:

- Concentraţia alcoolică (C) = 60%;
- Acciza specifică (K) = 140 EURO/hl. alcool pur;
- Cursul de schimb (R) = 18.800 lei/EURO;
- Cantitatea (Q_1) = 10.000 litri.

Rezultă:

$$A = \frac{C}{100} \times \frac{K \times R}{100} \times Q_1 = \frac{60}{100} \times \frac{140 \times 18.800}{100} \times 10.000 =$$

$$= 0,6 \times 26.320 \times 10.000 = 157.920.000 \text{ lei}$$

A = 157.920.000 lei

- Reflectarea în contabilitate a accizei datorate bugetului de stat:

Formula contabilă:

157.920.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	157.920.000

- Reflectarea în contabilitate a decontării accizei cu bugetul statului:

Formula contabilă:

157.920.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	157.920.000

Exemplul 2. Cantitatea de 10.000 litri alcool rafinat, cu tărie alcoolică de 96,3% în volum:

Rezultă:

- Concentrația alcoolică (C) = 96,3%;
- Acciza specifică (K) = 160 EURO/hl. alcool pur;
- Cursul de schimb (R) = 18.800 lei/EURO;
- Cantitatea (Q_1) = 10.000 litri.

Acciza (A) = ?

Rezultă:

$$A = \frac{C}{100} \times \frac{K \times R}{100} \times Q_1 = \frac{96,3}{100} \times \frac{3.008.000}{100} \times 10.000 =$$

$$= 0,963 \times 30.080 \times 10.000 = 289.670.400 \text{ lei}$$

A = 289.670.400 lei

- Reflectarea în contabilitate a accizelor datorate bugetului de stat:

Formula contabilă:

289.670.400	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	289.670.400

- Reflectarea în contabilitate a decontării accizelor la bugetul statului:

Formula contabilă:

289.670.400	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	289.670.400

2. Băuturi alcoolice spirtoase (vodcă, rom, brandy)

Exemplul 1. Cantitatea de 5.000 litri de vodcă, cu tăria alcoolică de 40% în volum, prețul maxim cu amănuntul declarat fiind de 17.920 lei/litrul:

Rezultă:

- Concentraţia alcoolică (C) = 40%;
- Acciza specifică (K) = 180 EURO/hl. alcool pur;
- Cursul de schimb (R) = 18.800 lei/EURO;
- Preţul cu amănuntul maxim declarat = 17.920 lei/litrul;
- Cantitatea (Q_2) = 10.000 litri.

Acciza totală (A_t) = ?

$$A_t = \left[\left(\frac{C}{100} \times \frac{K \times R}{100}\right) + \left(\frac{1}{100} \times PA\right) \times Q_1\right] =$$

$$At = \left[\left(\frac{40}{100} \times \frac{180 \times 18.800}{100}\right) + \left(\frac{1}{100} \times 17.920\right) \times 5.000\right] =$$

$$= \left[\left(0,4 \times 33.840 + 179\right) \times 5.000\right] =$$

$$= (13.536 + 179) \times 5.000 = 13.715 \times 5.000 = 68.575.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{A_t = 68.575.000 \text{ lei}}$$

- Reflectarea în contabilitate a accizei datorate bugetului de stat:

Formula contabilă:

68.575.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	68.575.000

- Reflectarea în contabilitate a decontării accizei cu bugetul statului:

Formula contabilă:

68.575.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	68.575.000

2. **Băuturi alcoolice naturale**

Exemplul 1. Cantitatea de 1.200 litri ţuică sau rachiu natural, cu tărie alcoolică de 28% în volum:

Rezultă:

- Concentraţia alcoolică (C) = 28%;
- Acciza specifică (K) = 180 EURO/hl. alcool pur;
- Cursul de schimb (R) = 18.800 lei/EURO;
- Cantitatea (Q_2) = 1.200 litri.

Acciza (A) = ?

Rezultă:

$$A = \frac{C}{100} \times \frac{K \times R}{100} \times Q_1 = \frac{28}{100} \times \frac{180 \times 18.800}{100} \times 1.200 =$$

$$= 0,28 \times 33.840 \times 1.200 = 11.370.240 \text{ lei}$$

$$\boxed{A = 11.370.240 \text{ lei}}$$

- Reflectarea în contabilitate a accizei datorate bugetului de stat:

Formula contabilă:

11.370.240	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	11.370.240

- **Reflectarea în contabilitate a decontării accizelor cu bugetul statului:**

Formula contabilă:

11.370.240	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	11.370.240

4. Vinuri şi produse pe bază de vin

Exemplul 1. Cantitatea de 10.000 litri vin nespumos, cu tărie alcoolică de 11,5%:

Rezultă:

- Numărul de grade alcoolice conţinute = 11,5%
- Acciza unitară (K) = 0,55 EURO/hl/1 grad alcoolic
- Cursul de schimb (R) = 18.800 lei/EURO;
- Cantitatea (Q_1) = 10.000 litri.

Acciza (A) = ?

$$A = C \times \frac{K \times R}{100} \times Q_1 = 11{,}5 \times \frac{0{,}55 \times 18.800}{100} \times 10.000 =$$

$$= 11{,}5 \times 103{,}4 \times 10.000 = 11.891.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{A = 11.891.000 \text{ lei}}$$

- Reflectarea în contabilitate a accizei datorate bugetului de stat:

Formula contabilă:

11.891.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	11.891.000

- Reflectarea în contabilitate a decontării accizelor cu bugetul statului:

Formula contabilă:

11.891.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	11.891.000

Notă ! Aceeaşi formulă de calcul şi aceleaşi înregistrări se fac şi pentru celelalte sortimente de vinuri, diferită fiind doar tăria alcoolică şi acciza unitară.

5. Bere

Exemplul 1. Cantitatea de 10.000 litri de bere, cu tărie alcoolică de 5% în volum:

Rezultă:

- Numărul de grade alcoolice (C) = 5%;
- Acciza unitară (K) = 0,55 EURO/hl/1 grad alcoolic;
- Cursul de schimb (R) = 18.800 lei/EURO;
- Cantitatea (Q_1) = 10.000 litri.

Acciza (A) = ?

$$A = C \times \frac{K \times R}{100} \times Q_1 = 11{,}5 \times \frac{1{,}50 \times 18.800}{100} \times 10.000 =$$

$$= 5 \times 282 \times 10.000 = 14.100.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{A = 14.100.000 \text{ lei}}$$

- Reflectarea în contabilitate a accizei datorate bugetului de stat:

Formula contabilă:

14.100.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	14.100.000

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE

- Reflectarea în contabilitate a decontării accizei cu bugetul statului:

Formula contabilă:

14.100.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	14.100.000

♦ **PRODUSE DIN TUTUN**

Exemplul 1. Un agent economic importă ţigarete în următoarele condiţii:
- Cantitatea importată = 60.000 ţigarete;
- Preţul de vânzare cu amănuntul = 20.000 lei/pachetul;
- 1 pachet = 20 ţigarete;
- cursul de schimb = 19.000 lei/EURO.

Acciza totală (A) = ?

Rezultă:

$$A_t = A_1 + A_2 = (K \times R \times Q_1) + (20\% \times PA \times Q_2)$$

în care:

A_t - acciza totală;
A_1 - acciza specifică;
A_2 - acciza procentuală;
K - acciza unitară;
R - cursul de schimb;
PA - preţul de vânzare cu amănuntul maxim declarat;
Q_1 - cantitatea exprimată în unităţi de 1.000 de ţigarete;
Q_2 - numărul de pachete de ţigarete aferente lui Q_1.

- Pentru determinarea cuantumului accizei trebuie calculat mai întâi preţul maxim cu amănuntul pentru întreaga cantitate de ţigarete, la care se aplică cota de 20%, respectiv:

$$N_p = \frac{Q_1}{N_{tp}}$$

în care:

N_p - numărul de pachete rezultate;
Q_1 - cantitatea de ţigarete;
N_{tp} - numărul de ţigări din pachet.

Rezultă:

$$N_p = \frac{Q_1}{N_{tp}} = \frac{60.000}{20} = 3.000 \text{ pachete}$$

$$\boxed{N_p = 3.000 \text{ pachete ţigări}}$$

- **Preţul maxim cu amănuntul al unui pachet de ţigări (PA) = 20.000 lei/pachetul.**

Rezultă:

$$(PA \times Q_2) = 3.000 \text{ pachete} \times 20.000 \text{ lei/pachetul} = 60.000.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{PA = 60.000.000 \text{ lei}}$$

- **Determinarea accizei de plătit la bugetul statului:**

$$\boxed{A = (K \times R \times Q_1) + (20\% \times PA \times Q_2)}$$

în care:

K	= 2 EURO;
R	= 19.000 lei/EURO;
Q_1	= 60 (exprimată la 1.000 ţigarete);
$(PA \times Q_2)$	= 60.000.000 lei.

Rezultă:

$$A = (K \times R \times Q_1) + (20\% \times PA \times Q_2) = (2 \times 19.000 \times 60) +$$

$$+ (20\% \times 60.000.000) = (2.280.000) + \frac{60.000.000 \times 20}{100} =$$

$$= 2.280.000 + 12.000.000 = 14.280.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{A = 14.280.000 \text{ lei}}$$

- **Reflectarea în contabilitate a accizei datorate bugetului de stat:**

Formula contabilă:

14.280.000	**635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate**	**=**	**446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate**	**14.280.000**

- Reflectarea în contabilitate a decontării accizei cu bugetul statului:

Formula contabilă:

14.280.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	14.280.000

Exemplul 2. Un agent economic împarte ţigări de foi, în următoarele condiţii:

- Cantitatea importată = 50.000 bucăţi;
- Acciza unitară = 6,50 EURO/1.000 bucăţi;
- Cursul de schimb = 19.000 lei/EURO.

Acciza (A) = ?

$$A = K \times R \times Q$$

în care:

A - cuantumul accizei;
K - acciza unitară;
Q - cantitatea exprimată în unităţi de 1.000 ţigări foi.

Rezultă:

$$A = K \times R \times Q = (6{,}5 \times 19.000) \times 50 = 6.175.000 \text{ lei}$$

$$A = 6.175.000 \text{ lei}$$

- Reflectarea în contabilitate a accizelor datorate bugetului de stat:

Formula contabilă:

6.175.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	6.175.000

- Reflectarea în contabilitate a decontării accizei cu bugetul statului:

Formula contabilă:

6.175.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	6.175.000

Exemplul 3. Un agent economic importă tutun destinat fumatului, în următoarele condiţii:

- Cantitatea importată (Q) = 100 kg;
- Acciza unitară (K) = 14 EURO/kg;
- Cursul de schimb (R) = 19.000 lei/EURO.

Acciza (A) = ?

Rezultă:

A = K x R x Q = 14 x 19.000 x 100 = 26.600.000 lei

A = 26.600.000 lei

- Reflectarea în contabilitate a accizelor datorate bugetului statului:

Formula contabilă:

26.600.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	26.600.000

- Reflectarea în contabilitate a decontării accizei cu bugetul statului:

Formula contabilă:

26.600.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	26.600.000

♦ **PRODUSE PETROLIERE**

Exemplul 1. Un agent economic produce benzină auto în următoarele condiţii:

- Cantitatea produsă (Q) = 5 tone;
- Cursul de schimb = 19.000 lei/EURO;
- Acciza specifică = 270 EURO/tonă.

Acciza (A) = ?

Rezultă:

$$A = K \times R \times Q = 270 \times 19.000 \times 5 = 25.650.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{A = 25.650.000 \text{ lei}}$$

- Reflectarea în contabilitate a accizelor datorate bugetului statului:

Formula contabilă:

25.650.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	25.650.000

- Reflectarea în contabilitate a decontării accizei cu bugetul statului:

Formula contabilă:

25.650.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	25.650.000

Notă ! În aceleaşi condiţii se calculează accizele pentru toate categoriile de produse petroliere, în funcţie de acciza specifică a fiecărui produs.

♦ **CAFEA**

Exemplul 1. Un agent economic importă cafea verde, în următoarele condiţii:

- Cantitatea importată (Q) = 5 tone;
- Acciza unitară (K) = 775 EURO/tonă;
- Cursul de schimb (R) = 19.000 lei/EURO.

Acciza (A) = ?

Rezultă:

$$A = K \times R \times Q = 775 \times 19.000 \times 5 = 73.625.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{A = 73.625.000 \text{ lei}}$$

- Reflectarea în contabilitate a accizelor datorate bugetului statului:

Formula contabilă:

73.625.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	73.625.000

- Reflectarea în contabilitate a decontării accizei cu bugetul statului:

Formula contabilă:

73.625.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	73.625.000

<u>Notă !</u> Metodologia de calcul este identică pentru toate sortimentele de cafea, diferind acciza unitară, iar în cazul cafelei solubile aceasta se calculează în kilograme, şi nu în tone.

- **Confecţii din blană**

<u>Exemplul 1.</u> Un agent economic importă 5 haine din blană de vulpe polară, în următoarele condiţii:

- Preţul de achiziţie = 5 haine x 6.000.000 lei = 30.000.000 lei;
- Cheltuieli pe parcurs extern = 200 $;
- Cheltuieli cu asigurarea pe parcurs extern = 50 $;
- Taxa vamală = 15%;
- Comision vamal = 0,5%;
- Acciza = 40%;
- Cursul de schimb = 25.000 lei/$.

Pentru determinarea cuantumului accizei şi reflectarea ei în contabilitate se parcurg următoarele etape:

a) Determinarea accizei:

$$A = B_i \times 40\%$$

în care:

A – cuantumul accizei;
B_i – baza de impozitare.

- **Baza de impozitare** se determină cu ajutorul următoarei relaţii de calcul:

$$B_i = Vv + Tv + Cv$$

în care:

B_i – baza de impozitare;
V_v – valoarea în vamă a mărfii;
T_v – taxa vamală;
C_v – comisionul vamal.

- **Determinarea valorii în vamă a mărfurilor:**

$$V_v = V_m + CH_e + Ch_a$$

în care:

V_v – valoarea în vamă;
V_m – valoarea mărfii sau preţul extern (P_e);
CH_e – cheltuieli pe parcurs extern;
CH_a – cheltuieli de asigurare pe parcurs extern.

Rezultă:

V_m = 30.000.000 lei
CH_e = 200$ x 25.000 lei/$ = 5.000.000 lei
CH_a = 50$ x 25.000 lei/$ = 1.250.000 lei
$V_v = V_m + CH_e + CH_a$ = 30.000.000 lei + 5.000.000 lei + 1.250.000 = 6.250 000 lei

$$V_v = 36.250.000 \text{ lei}$$

- **Determinarea taxei vamale:**

$$T_v = V_v \text{ x } 15\%$$

în care:

T_v – taxa vamală;
V_v – valoarea în vamă.

Rezultă:

$$T_v = V_v \text{ x } 15\% = 36.250.000 \text{ x } 15\% = \frac{36.250.000 \text{ x } 15}{100} = 5.437.500 \text{ lei}$$

$$T_v = 5.437.500 \text{ lei}$$

- **Determinarea comisionului vamal:**

$$C_v = V_v \times 0,5\%$$

în care:

C_v – comisionul vamal;
V_v – valoarea în vamă a mărfurilor.

Rezultă:

$$C_v = V_v \times 0,5\% = 36.250.000 \times 0,5\% = \frac{36.250.000 \times 0,5}{100} = 181.250 \text{ lei}$$

$$C_v = 181.250 \text{ lei}$$

- **Determinarea bazei de impozitare:**

$$B_i = V_v + T_v + C_v = 36.250.000 + 5.437.500 + 181.250 = 41.868.750 \text{ lei}$$

$$B_i = 41.868.750 \text{ lei}$$

- **Determinarea cuantumului accizei:**

$$A = B_i \times 40\% = 41.868.750 \times 40\% = \frac{41.868.750 \times 40}{100} = 16.747.500 \text{ lei}$$

$$A = 16.747.500 \text{ lei}$$

a) Reflectarea în contabilitate a accizei datorate bugetului statului:

Formula contabilă:

16.747.500	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	16.747.500

b) Reflectarea în contabilitate a decontării accizelor cu bugetul statului:

Formula contabilă:

16.747.500	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	16.747.500

- **Autoturisme de teren**

Exemplul 1. Un agent economic importă un autoturism de teren, echipat cu motor cu benzină, având capacitatea cilindrică de 2501 cm^3, cu grad redus de poluare, în următoarele condiţii:

- Valoarea autoturismului = 30.000$;
- Cheltuieli pe parcurs extern = 1000 $;
- Taxa vamală = 20%;
- Comision vamal = 0,5%;
- Accize = 9%;
- Cursul de schimb = 25.000 lei/$.

Determinarea cuantumului accizei şi reflectarea în contabilitate a acesteia presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) **Determinarea cuantumului accizei:**

$$A = B_i \times 9\%$$

în care:

A – cuantumul accizei;
B_i – baza de impozitare.

- **Baza de impozitare** se determină cu ajutorul următoarei relaţii de calcul:

$$B_i = V_v + T_v + C_v$$

în care:

B_i – baza de impozitare;
V_v – valoarea în vamă a combustibilului;
T_v – taxa vamală;
C_v – comisionul vamal.

- **Determinarea valorii în vamă a mărfurilor:**

$$V_v = V_m + CH_e$$

în care:

V_v – valoarea în vamă;
V_m – valoarea mărfii (autoturismului) sau preţul extern (P_e);
CH_e – cheltuieli pe parcurs extern.

Rezultă:

$V_m = 30.000\$ \times 25.000$ lei/$ = 750.000.000 lei;

$CH_e = 1.000\$ \times 25.000$ lei/$ = 25.000.000 lei.

$V_v = V_m + CH_e = 750.000.000 + 25.000.000 = 775.000.000$ lei

$$V_v = 775.000.000 \text{ lei}$$

- **Determinarea taxei vamale:**

$$T_v = V_v \times 20\%$$

în care:

T_v – taxa vamală;

V_v – valoarea în vamă.

Rezultă:

$$T_v = V_v \times 20\% = 775.000.000 \times 20\% = \frac{75.000.000 \times 20}{100} = 155.000.000 \text{ lei}$$

$$T_v = 155.000.000 \text{ lei}$$

- **Determinarea comisionului vamal:**

$$C_v = V_v \times 0,5\%$$

în care:

C_v – comisionul vamal;

V_v – valoarea în vamă a autoturismului.

Rezultă:

$$C_v = V_v \times 0,5\% = 775.000.000 \times 0,5\% = \frac{775.000.000 \times 0,5\%}{100} = 3.875.000 \text{ lei}$$

$$C_v = 3.875.000 \text{ lei}$$

- **Determinarea bazei de impozitare:**

$$B_i = V_v + T_v + C_v = 775.000.000 + 155.000.000 + 3.875.000 = 933.875.000 \text{ lei}$$

$$B_i = 933.875.000 \text{ lei}$$

- **Determinarea accizei:**

$$A = B_i \times 9\% = 933.875.000 \times 9\% = \frac{933.875.000 \times 9}{100} =$$

$= 84.048.750$ lei

A = 84.048.750 lei

b) Reflectarea în contabilitate a accizei datorate bugetului de stat:

Formula contabilă:

84.048.750	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	84.048.750

c) Reflectarea în contabilitate a decontării accizei cu bugetul statului:

Formula contabilă:

84.048.750	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	84.048.750

IV. 4.5.2. Taxele vamale

Taxele vamale sunt impozite indirecte reprezentând sumele percepute de stat asupra bunurilor care trec graniţele ţării sub forma exportului, importului sau tranzitului.
In raport cu obiectul impunerii, taxele vamale se clasifică în trei categorii:

- **Taxe vamale de import** – pentru bunurile care intră pe teritoriul vamal al unui stat;
- **Taxe vamale de export** – pentru bunurile care ies din teritoriul vamal al unui stat;
- **Taxe vamale de tranzit** – pentru bunurile care tranzitează teritoriul vamal al unui stat.

> <u>**Atenţie !**</u> România nu percepe taxe vamale de export şi de tranzit, singurele taxe vamale practicate fiind cele de import.

Plătitorii de taxe vamale sunt persoanele juridice care realizează operaţiuni de import de bunuri, precum şi persoanele fizice autorizate să efectueze astfel de operaţiuni.

- **Plata taxelor vamale** se realizează de către importator sau de către comisionarul în vamă, în contul unităţii care a efectuat vămuirea.
- **Importul de bunuri** reprezintă operaţia comercială de introducere în ţară a bunurilor din străinătate, în baza unor contracte de comerţ exterior sau altor forme legale.
- **Procedura de vămuire** se realizează, de regulă, de către autoritatea vamală, care încasează şi **datoria vamală,** reprezentată de:
 - taxe vamale;
 - accize;
 - taxă pe valoarea adăugată;
 - alte sume care se cuvin bugetului de stat.

Prin excepţie de la regulă, se acordă prin lege **scutiri de taxe vamale**.

Conform legislaţiei româneşti, se acordă **scutiri de taxe vamale** pentru următoarele categorii de bunuri:

- Ajutoarele şi donaţiile cu caracter social, umanitar, cultural, sportiv şi didactic;
- Bunurile străine care au trecut, potrivit legii, în proprietatea statului;
- Mostrele fără valoare comercială, materialele publicitate, de reclamă şi documentare;
- Importul următoarelor categorii de bunuri:
 - bunurile de origine română;
 - bunurile reparate în străinătate sau bunurile care le înlocuiesc pe cele necorespunzătoare calitativ, returnate partenerilor externi în perioada de garanţie;
 - bunurile care se înapoiază în ţară ca urmare a unei expedieri eronate;
- Alte bunuri prevăzute de lege:

Beneficiază de **reduceri sau exceptări de la plata taxelor vamale**, pe bază de reciprocitate, următoarele categorii de bunuri:

- Bunurile introduse în ţară pentru dotarea şi întreţinerea reprezentanţelor firmelor comerciale şi ale organizaţiilor economice străine beneficiază de reduceri;
- Sunt exceptate de la plata taxelor vamale următoarele categorii de bunuri:
 - bunurile mobile corporale şi/sau necorporale, care constituie aport în natură la capitalul social al unei societăţi comerciale sau reprezintă contribuţia la o asociaţie în participaţiune, ori la o asociaţie familială, necesară pentru realizarea obiectului de activitate;
 - echipamente tehnologice, maşini, utilaje, instalaţii, reprezentând active amortizabile.

Cotele de impunere sunt prezente în tariful vamal de import al României, fiind exprimate în procente, diferenţiat pe mărfuri sau grupuri de mărfuri, aplicabile la **baza de impunere** exprimate în lei.

Cotele de impunere variază, în funcţie de caz, la majoritatea bunurilor, între 10-30%.

Baza de impozitare sau baza de calcul a taxelor vamale o reprezintă **valoarea în vamă a mărfurilor importate.**

Valoarea în vamă se determină şi se declară de către importatori, direct sau prin reprezentanţi autorizaţi ai acestora, care sunt obligaţi să depună la **Biroul Vamal** o declaraţie pentru **valoarea în vamă,** însoţită de facturi sau alte documente de plată a mărfii, a cheltuielilor cu asigurarea şi cu transportul pe parcurs extern.

Valoarea de vamă se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$V_v = P_e + CH_e + CH_c + CH_a$$

în care:

V_v – valoarea în vamă a mărfurilor importate;
P_e – preţul extern al bunurilor importate sau simplu valoarea mărfurilor (Vm);
CH_e – cheltuieli de transport pe parcurs extern, până la frontiera română;
CH_c – cheltuieli conexe de transport pe parcurs extern (încărcare, descărcare, manipulare etc.);
CH_a – costul asigurării mărfurilor pe parcurs extern.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic importă un mijloc fix, în următoarele condiţii:

- Preţul extern (Pe) = 5.000 $;
- Cheltuieli de transport pe parcurs extern (CHe) = 300 $;
- Cheltuieli de asigurare pe parcurs extern (CHa) = 200 $;
- Taxă vamală (Tv) = 20%;
- Accize (A) = 9%;
- Comision vamal (Cv) = 0.5%;
- Taxa pe valoarea adăugată (TVA) = 19%;
- Cursul de schimb = 25.000 lei/$;
- Cheltuieli conexe de transport extern (încărcare, descărcare, manipulare)= 100 $.

Rezultă:

a) Determinarea valorii în vamă a bunului:

- Pe = 5.000 $ x 25.000 lei/$ = 125.000.000 lei
- CHe = 300 $ x 25.000 lei/$ = 7.500.000 lei
- CHc = 100 $ x 25.000 lei/$ = 2.500.000 lei
- CHa = 200 $ x 25.000 lei/$ = 5.000.000 lei

$$V_v = P_e + CH_e + CH_c + CH_a = 125.000.000 + 7.500.000 + 2.500.000 + 5.000.000 = 140.000.000 \text{ lei}$$

$$V_v = 140.000.000 \text{ lei}$$

b) Determinarea taxei vamale (T_v):

$$T_v = V_v \times 20\% = 140.000.000 \times 20\% = \frac{140.000.000 \times 20}{100} = 28.000.000 \text{ lei}$$

$$T_v = 28.000.000 \text{ lei}$$

c) Determinarea comisionului vamal (C_v):

$$C_v = V_v \times 0{,}5\% = 140.000.000 \times 0{,}5\% = \frac{140.000.000 \times 0{,}5}{100} = 700.000 \text{ lei}$$

$$C_v = 700.000 \text{ lei}$$

d) Determinarea accizei:

$$A = B_i \times 9\%$$

în care:

A – acciza;

B_i – baza de impozitare a accizei.

Rezultă:

$$B_i = Vv + Tv + Cv = 140.000.000 + 28.000.000 + 700.000 = 168.700.000 \text{ lei}$$

$$B_i = 168.700.000 \text{ lei}$$

Rezultă:

$$A = Bi \times 9\% = 168.700.000 \times 9\% = \frac{168.700.000 \times 9}{100} = 15.183.000 \text{ lei}$$

$$A = 15.183.000 \text{ lei}$$

e) Determinarea taxei pe valoarea adăugată (TVA):

$$TVA_d = B_i \times 19\%$$

în care:

TVA_d – taxa pe valoarea adăugată deductibilă;

B_i – baza de impozitare a TVA.

Rezultă:

$$Bi = Vv + Tv + Cv + A = 140.000.000 + 28.000.000 + 700.000 + 15.183.000$$
$$= 183.883.000 \text{ lei}$$

$$B_i = 183.883.000 \text{ lei}$$

Rezultă:

$$TVA_d = B_i \times 19\% = 183.883.000 \times 19\% = \frac{183.883.000 \times 19}{100} = 34.937.770 \text{ lei}$$

$$TVA_d = 34.937.770 \text{ lei}$$

f) Reflectarea în contabilitate a recepţiei mijlocului fix, conform facturii externe şi declaraţiei vamale de import:

Formula contabilă:

183.883.000	212 - Mijloace fixe	=	%	
			404 – Furnizori de imobilizări	140.000.000
			446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (Taxe Vamale)	28.000.000
			446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (Accize)	15.183.000
			447 – Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate (Comision Vamal)	700.000

g) Reflectarea în contabilitate a plăţilor făcute în vamă, cu ordine de plată, potrivit Declaraţiei vamale de import (obligaţii fiscale, comision vamal şi TVA):

Formula contabilă:

	%	=	5121 – Conturi la bănci în lei	78.820.000
28.000.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (Taxe Vamale)			
15.183.000	446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (Accize)			
700.000	447 – Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate (Comision Vamal)			
34.937.000	4426 - TVA_d			

IV. 4.5.3 Taxele de timbru

- **Taxele de timbru** reprezintă plăţile datorate de persoanele fizice sau juridice pentru actele, faptele sau serviciile efectuate în favoarea acestora de către autorităţile publice, diverse organe sau instituţii publice, care primesc, întocmesc, eliberează acte, prestează servicii sau soluţionează anumite interese legitime (instanţe judecătoreşti, birouri notariale, organele de stare civilă, organele Ministerului de Interne etc.).
- **Plătitorii sau subiecţii taxelor de timbru** sunt atât persoanele fizice, cât şi persoanele juridice, pentru care se prestează servicii, se întocmesc acte sau se efectuează activităţi supuse taxelor de timbru.
- **Principiile de bază** ale aplicării taxelor de timbru sunt:
 - **principiul universalităţii obligaţiei de plată,** în sensul că orice subiect de drept are îndatorirea de a plăti taxele de timbru atunci când solicită prestarea unui serviciu de la un organ al autorităţii publice, în legătură cu dobândirea, constatarea sau apărarea drepturilor sale;
 - **principiul unicităţii taxei de timbru,** potrivit căruia, pentru unul şi acelaşi serviciu prestat unei persoane, aceasta nu datorează taxa decât o singură dată, chiar dacă serviciul serveşte mai multor persoane;
 - **principiul plăţii anticipate,** care constă în datorarea şi plata anticipată a taxelor de timbru, respectiv înainte de primirea, efectuarea sau eliberarea actelor taxabile sau înainte de prestarea serviciilor.

Principalele categorii de acte sau servicii supuse taxelor de timbru sunt:

- acţiunile şi cererile adresate instanţelor judecătoreşti;
- actele şi serviciile prestate de birourile notariale şi de organele administraţiei publice cu atribuţii notariale;
- reclamaţiile şi memoriile adresate administraţiei publice şi certificatele de orice fel;
- actele de stare civilă;
- actele de identitate;
- autorizaţiile eliberate de organele administraţiei publice şi autorizaţiile acordate;
- eliberarea permiselor de conducere şi certificatelor de înmatriculare a autovehiculelor şi altor asemenea documente.

Cuantumul taxelor de timbru este stabilit în mod diferenţiat, în funcţie de natura şi complexitatea serviciului prestat, de valoarea bunurilor sau a drepturilor ce fac obiectul actului taxabil sau de caracterul şi importanţa actelor sau faptelor respective în întărirea disciplinei, prevenirea şi combaterea unor fenomene antisociale, de încălcare a normelor de conduită în societate etc.

Se disting următoarele categorii de taxe de timbru:

- **Taxe fixe** – stabilite în sume absolute, atunci când nu se are în vedere valoarea actului;
- **Taxe proporţionale** – stabilite sub forma unui procent uniform asupra valorii taxabile;

- **Taxe progresive** – stabilite sub forma unui procent care creşte în raport direct cu suma taxabilă;
- **Taxe pe tranşe** – stabilite în procente;
- **Taxe regresive** – stabilite sub forma unui procent care scade în raport direct cu valoarea taxabilă;
- **Taxe pe tranşe de valoare** (procentuale), aplicabile „ad valorem“, în cazul actelor evaluabile în bani;

Aşa cum s-a făcut precizarea, **taxele de timbru** se plătesc anticipat, în numerar sau prin virament.

În funcţie de natura lor, taxele de timbru se grupează în următoarele categorii:

- **Taxe judecătoreşti** – care se percep de către instanţele de judecată pentru acţiuni introduse în instanţă de către persoanele fizice sau juridice;
- **Taxe notariale** – care se încasează pentru eliberarea, legalizarea sau autentificarea anumitor acte, certificate, copii etc.;
- **Taxe consulare** – care se încasează de către consulate, pentru eliberarea, la cerere, a certificatelor de origine, acordarea vizelor de tranzit sau de şedere într-o ţară etc.;
- **Taxe de administraţie** – care se percep de către organele administraţiei de stat pentru soluţionarea pe cale administrativă a contestaţiilor, plângerilor la actele de control încheiate de organele Ministerului Finanţelor Publice, pentru eliberarea de autorizaţii, permise, legitimaţii etc.;
- **Taxe de înregistrare** – care se încasează la vânzarea de imobile, terenuri, la constituirea, fuzionarea sau dizolvarea societăţilor de capital etc.

> **Atenţie !** Cu toate că sunt venituri ale bugetului de stat, taxele judiciare de timbru se cuprind distinct în bugetul de venituri şi cheltuieli ale Ministerului Justiţiei (85%), Curţii Supreme de Justiţie (10%) şi Ministerului Public (5%).

Reflectarea în contabilitate a taxelor de timbru în cazul agenţilor economici se realizează cu ajutorul contului **446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate,** fiind reflectate în cheltuielile firmei, cu ajutorul contului **635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.**

EXEMPLU: Un agent economic are de plătit o taxă de timbru, pentru soluţionarea unei contestaţii, în sumă de 5.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a taxei de timbru de plătit la bugetul statului:

Formula contabilă:

5.000.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a decontării (plăţii) taxei de timbru cu bugetul statului:

Formula contabilă:

5.000.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000

IV. 4.5.4. Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat

Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat a fost instituită pentru utilizarea cât mai eficientă a suprafeţelor de teren, pentru înlăturarea risipei sau degradării acestuia.

Această taxă se plăteşte de către agenţii economici pentru terenurile proprietate de stat, aflate în administrarea sau în folosinţa acestora şi care sunt folosite în alte scopuri decât agricultură sau silvicultură.

Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat este anuală, stabilită în lei/m^2 de teren, diferenţiată pe categorii de localităţi, iar în cadrul localităţilor, pe zone.

Încadrarea localităţilor urbane în categorii diferenţiate se realizează în funcţie de gradul de dezvoltare economică şi socială, astfel:

- categoria I – municipiul Bucureşti;
- categoria a II-a – municipiile reşedinţă de judeţ;
- categoria a III-a şi a IV-a – celelalte localităţi urbane, în funcţie de clasificarea făcută de consiliile judeţene.

Încadrarea terenurilor din localităţi în zone diferenţiate se realizează prin hotărâri ale consiliilor locale.

Pentru localităţile rurale, încadrarea în zone de fertilitate se face de către Consiliul judeţean.

Taxa pentru terenurile ocupate cu infrastructuri rutiere şi feroviare (drumuri, linii ferate etc.) este anuală şi se stabileşte în lei/km.

Nu se datorează taxă pentru:

- Terenurile improprii pentru agricultură sau silvicultură;
- Terenurile pe care sunt în curs de execuţie obiective noi de investiţii;
- Alte terenuri precizate de lege;
- Terenurile scoase definitiv din circuitul agricol sau silvic, lucrări de îmbunătăţiri funciare, regularizări de apă etc.;
- Terenuri folosite ca păşuni, fâneţe, plantaţii etc.

Atenţie ! Agenţii economici care sunt **proprietari de teren** sunt exceptaţi de la plata acestei taxe, deoarece ei plătesc **impozitul pe teren**, stabilit potrivit legii.

De asemenea, trebuie menţionat că taxa pe teren se plăteşte pentru toate terenurile scoase din circuitul agricol, în timp ce impozitul pe teren se plăteşte numai pentru terenurile ocupate efectiv cu clădiri şi alte construcţii.

Plata taxei se realizează în patru tranşe trimestriale egale, până la data de 15 (inclusiv) a ultimei luni din fiecare trimestru.

Obligaţia calculării şi răspunderea pentru achitarea în termen a ratelor revine plătitorilor.

Declaraţiile de impunere se depun la consiliile locale din raza de activitate a agenţilor economici.

Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat se virează în contul consiliului local, în a cărui rază teritorială se află terenul respectiv.

Reflectarea în contabilitate a operaţiunilor privind taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat se realizează cu ajutorul următoarelor conturi:

- 446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate;
- 635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate;
- 5121 – Conturi la bănci în lei.

EXEMPLU: Reflectarea în contabilitate a unei obligaţii de plată în sumă de 5.000.000 lei, reprezentând taxă pentru folosirea terenurilor proprietate de stat (se plăteşte pentru toate terenurile, chiar şi cele nefolosite).

Formula contabilă:

5.000.000	635 –	Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a decontării taxei cu bugetul local:

Formula contabilă:

5.000.000	446 -	Alte, impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000

Notă ! Deoarece se fac confuzii între **taxa pe teren** şi **impozitul pe teren,** facem următoarele precizări:

- **Impozitul pe teren** este reglementat de Legea nr.27/1994, privind impozitele şi taxele locale, cu modificările ulterioare şi se datorează de către contribuabilii care deţin în proprietate, suprafeţe de teren situate în municipii, oraşe şi comune, numai pentru terenurile ocupate de clădiri şi alte construcţii;
- **Taxa pe teren** este datorată de contribuabilii persoane juridice (firme, regii etc.), care folosesc suprafeţe de teren proprietate de stat, pentru suprafeţele de teren folosite în alte scopuri decât pentru agricultură şi silvicultură.

IV. 4.5.5. Impunerea veniturilor din dividende şi dobânzi

Veniturile din dividende şi dobânzi intră în sfera de aplicare a impozitului pe venit, alături de veniturile obţinute din activităţi independente, din executarea profesiilor libere, din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuală, veniturilor din salarii, pensii şi din cedarea folosinţei bunurilor.

In categoria **veniturilor din dividende** se include:

- Orice distribuire din profit făcută de o persoană juridică în bani şi/sau natură, în favoarea acţionarilor sau asociaţilor, din profitul stabilit pe baza bilanţului contabil anual şi a contului de profit şi pierderi (121 – Profit şi pierderi);
- Sumele primite ca urmare a deţinerii de **titluri de participare la fondurile închise de investiţii.**

In categoria **veniturilor din dobânzi** se includ:

- Veniturile obţinute din titluri de creanţă, de orice natură;
- Sumele cuvenite pentru folosirea banilor împrumutaţi;
- Veniturile obţinute din titluri de participare la fondurile deschise de investiţii când preţul de răscumpărare este mai mare decât preţul de cumpărare;
- Parte a sumelor asigurate, obţinute din asigurări de viaţă, prin produsele care au la bază principiul economisirii pure.

Sunt scutite de impozit pe dobânzi dobânzile aferente titlurilor de stat (inclusiv certificatele de trezorerie) , depozitelor la vedere şi obligaţiunilor Agenţiei Naţionale pentru locuinţe.

Veniturile sub formă de dividende, precum şi sumele încasate ca urmare a deţinerii de titluri de participare, la fondurile închise de investiţii, **se impun cu o cotă de 5% din suma acestora.**

Această impunere se realizează:

- La plata dividendului sau a sumelor încasate din participaţii;
- Pentru dividendele distribuite şi neplătite impozitul se virează la bugetul statului, până la 31 decembrie a anului în care s-a aprobat bilanţul contabil.

Impunerea veniturilor din dobânzi se face prin **aplicarea cotei de 1% la suma dobânzilor.**

Impunerea cu 1% a dobânzilor se realizează în momentul calculului acestora şi se virează la bugetul statului, lunar, până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a efectuat calculul dobânzii.

- Pentru veniturile sub formă de dobânzi, în cazul produselor bancare, impozitul se calculează şi se reţine de către plătitorii de astfel de venituri, în momentul calculului, considerat **momentul înregistrării** în contul curent sau contul de depozit în cazul dobânzilor capitalizate al titularului respectiv, **momentul răscumpărării,** în cazul unor instrumente de economisire, cum sunt certificatele de depozit.
- Pentru veniturile primite sub formă de dobândă, pentru împrumuturile acordate, în baza unor contracte civile, calculul impozitului datorat se efectuează la momentul plăţii dobânzilor.
- Pentru veniturile sub formă de dobânzi, reprezentând excedentul rezultat din fructificarea rezervelor constituite din primele plătite de asiguraţi, componentă investiţională, în cazul asigurărilor de tipul economisirii pure, momentul calculului impozitului este considerat:
 - împlinirea termenului de scadenţă a contractului de asigurare (expirarea contractului);
 - momentul plăţii în cazul producerii riscului asigurat;
 - momentul plăţii valorii de răscumpărare a contractului de asigurare.

<u>**Atenţie !**</u> Impozitul pe veniturile din dividende şi dobânzi este **impozit final**, adică nu se supune globalizării.

<u>EXEMPLE:</u>

<u>Exemplul 1.</u> La sfârşitul exerciţiului financiar 2000, pe baza bilanţului contabil încheiat, se repartizează unui acţionar dividende în sumă de 3.000.000 lei.

Rezultă:

- Dividende distribuite = 3.000.000 lei
- Impozit pe dividende, reţinut la sursă = 5%

Rezultă:

$$I_d = D \times 5\%$$

în care:

I_d – impozitul pe dividende;
D – suma dividendelor distribuite;
5% – cota legală de impunere.

<u>**Atenţie !**</u> Până la 1 ianuarie 2000, cota de impunere pentru dividende era de 10%.

Rezultă:

$$I_d = D \times 5\% = 3.000.000 \times 5\% = \frac{3.000.000 \times 5}{100} = 150.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{I_d = 150.000 \text{ lei}}$$

- Reflectarea în contabilitate a impozitului pe dividende reţinut din datoriile firmei faţă de acţionari sau asociaţi:

Formula contabilă:

150.000	457 – Dividende de plată	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	150.000

- Reflectarea în contabilitate a decontării (plăţii) impozitului pe dividende cu bugetul statului:

Formula contabilă:

150.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	150.000

<u>Exemplul 2.</u> Un agent economic înregistrează la sfârşitul exerciţiului financiar următoarea situaţie:

- Profit brut (P_b) = 100.000.000 lei

- Impozitul pe profit (I_p) = 25% = $\frac{100.000.000 \times 25}{100}$ = 25.000.000

- Rezerve legale (R_L) = 5% = $\frac{(100.000.000 + 25.000.000) \times 5}{100}$ =

$$= \frac{125.000.000 \times 5}{100} = 6.250.000 \text{ lei}$$

- Profitul net (P_n) = P_b – I_p = 100.000.000 – 25.000.000 = 75.000.000 lei
- Repartizări din profitul net (conform hotărârii AGA):
 - Rezerve legale = 6.250.000 lei;
 - Alte fonduri = 50.000.000 lei;
 - Fond de participare la profit = 13.750.000 lei;
 - Dividende = 5.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a închiderii contului 121 – Profit şi pierderi, pentru a putea prelua veniturile şi cheltuielile exerciţiului financiar următor:

Formula contabilă:

75.000.000	121 – Profit şi pierderi	=	129 – Repartizarea profitului	75.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a repartizării profitului net:

Formula contabilă:

75.000.000	129 – Repartizarea profitului	=	%	
			1061 – Rezerve legale	6.250.000
			118 – Alte fonduri	50.000.000
			112 – Fond de participare la profit	13.750.000
			457 – Dividendele de plată	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a repartizării profitului net:

Formula contabilă:

75.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	%	
			1061 – Rezerve legale	6.250.000
			118 – Alte fonduri	50.000.000
			112 – Fond de participare la profit	13.750.000
			457 - Dividendele de plată	5.000.000

a) Reflectarea în contabilitate a reţinerii la sursă a impozitului pe dividende, înainte de plata acestora:

- Dividende de plată = 5.000.000 lei
- Impozit pe dividende = 5%

Rezultă:

$$I_d = D \times 5\% = \frac{5.000.000 \times 5}{100} = 250.000 \text{ lei}$$

$$\boxed{I_d = 250.000 \text{ lei}}$$

Formula contabilă:

250.000	457 – Dividende de plată	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	250.000

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii impozitului pe dividende la bugetul statului:

Formula contabilă:

250.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	250.000

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii dividendelor către salariaţi:

$$\boxed{D_p = D - I_d}$$

în care:

D_p – dividende de plata;
D – suma brută a dividendelor repartizate;
I_d – impozitul pe dividende.

Rezultă:

$D_p = D - I_d = 5.000.000 - 250.000 = 4.750.000$ lei

$$\boxed{D_p = 4.750.000 \text{ lei}}$$

- **Formula contabilă:**

4.750.000	457 – Dividende de plată	=	5311 – Casa în lei	4.750.000	

Notă ! Impozitul pe veniturile sub formă de dobânzi, ca urmare a deţinerii de titluri de participare la fondurile deschise de investiţii, se determină astfel:

$$I_d = B_c \times 1\%$$

în care:

I_d - impozitul pe venitul din dobânzi;
B_c – baza de calcul a impozitului pe veniturile din dobânzi;
1% - cota legală de impunere.

- **Baza de calcul (B_c)** se determină astfel:

$$B_c = P_r - P_c$$

în care:

B_c – baza de calcul a impozitului pe veniturile din dobânzi;
P_r – preţul de răscumpărare;
P_c – preţul de cumpărare.

- **Preţul de răscumpărare** este preţul cuvenit investitorului la retragerea din fond şi este egal cu valoarea unitară a activului net din ziua anterioară depunerii cererii de răscumpărare, din care se scad comisioanele de răscumpărare.
- **Preţul de cumpărare (subscriere)** este preţul plătit de investitor, persoană fizică, egal cu valoarea unitară a activului net şi a comisionului de cumpărare.
- **Impozitul pe veniturile din dobânzi** se calculează prin aplicarea cotei de 1% asupra bazei de calcul şi se reţine în momentul răscumpărării titlurilor de participare.

Presupunând că baza de calcul al veniturilor din dobânzi este de 5.000.000 lei, rezultă:

$$I_d = B_c \times 1\% = \frac{5.000.000 \times 1}{100} = 50.000 \text{ lei}$$

d) Reflectarea în contabilitate a impozitului datorat bugetului de stat.

Formula contabilă:

50.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte	50.000

e) Reflectarea în contabilitate a decontării (plăţii) impozitului de dobânzi cu bugetul statului.

Formula contabilă:

50.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte	=	5121 – Conturi la bănci în lei	50.000

IV.4.5.6. Impozitele şi taxele locale[1]

Impozitele şi taxele locale constituie venituri proprii ale bugetelor unităţilor administrativ-teritoriale (comune, oraşe, municipii, sectoarele Bucureştiului şi consiliile judeţene), fiind utilizate pentru acoperirea cheltuielilor care se finanţează din bugetele locale.

Contribuabilii sau subiecţii impunerii sunt:

- Persoanele fizice;
- Persoanele juridice;
- Asociaţiile familiale;
- Asociaţiile agricole;
- Unităţile economice ale unor persoane juridice, precum şi cele ale organizaţiilor politice şi obşteşti, instituţiilor publice, fundaţiilor şi altora asemenea;
- Unităţile de cult;
- Filialele, sucursalele şi reprezentanţele autorizate să funcţioneze pe teritoriul României, aparţinând persoanelor fizice şi juridice străine şi altele similare.

În categoria impozitelor şi taxelor locale se includ:

- Impozitul pe clădiri;
- Impozitul pe teren;
- Taxa asupra mijloacelor de transport;
- Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor în domeniul construcţiilor;
- Taxa pentru şederea în staţiuni turistice;
- Alte impozite şi taxe locale.

IV.4.5.6.1. Impozitul pe clădiri

- **Obiectul impozabil** îl reprezintă clădirile de orice fel, situate în municipii, oraşe, comune şi sate, indiferent de modul cum sunt folosite şi de destinaţia dată acestora, cu excepţia celor scutite, precizate expres de lege.
- **Subiectul impunerii**:
 - orice persoană fizică în mod individual sau constituită în asociaţii de orice natură;

[1] Legea nr.27/1994, privind impozitele şi taxele locale, cu modificările ulterioare

- orice persoană juridică, indiferent de modul de organizare, ori tipul sau forma de proprietate, precum şi unităţile economice ale unor persoane juridice sau subunităţi ale acestora, române sau străine.

Impozitul pe clădiri este anual şi se datorează de către contribuabili pentru clădirile aflate în proprietatea acestora, indiferent de locul unde acestea sunt situate şi de destinaţia lor.

Pentru clădirile proprietate de stat, aflate în administrarea sau folosinţa, după caz, a contribuabililor, impozitul pe clădiri se datorează de către cei care le au în administrare sau folosinţă.

Pentru clădirile care constituie fondul locativ de stat, impozitul pe clădiri se datorează de către unităţile care le administrează.

Baza de impozitare pentru impozitul pe clădiri este următoarea:

- **Pentru persoanele fizice** – baza de impozitare se calculează prin aplicarea unei cote de 0,2% în mediul urban şi de 0,1% în mediul rural pe baza normelor prevăzute în **anexa 1** din lege.
- În acelaşi mod se impozitează şi clădirile persoanelor fizice care desfăşoară activităţi economice pe baza liberei iniţiative (Decretul lege nr.54/1990).
- **Pentru persoanele juridice** baza de impozitare se calculează prin aplicarea cotei stabilite de consiliile locale, care poate fi cuprinsă între 0,5% - 1% asupra valorii de inventar a clădirii acestora, conform prevederilor legale în vigoare.

În vederea impunerii, valoarea clădirilor nu se diminuează cu amortizarea, acestea fiind supuse în continuare impozitului pe clădiri, pe baza valorii contabile de înregistrare.

Legiuitorul prevede o serie de exonerări şi reduceri la impozitul pe clădiri, precum şi scăderi de la impunere pentru clădiri demolate, distruse sau transmise în administrarea sau proprietatea altor contribuabili.

De asemenea, legiuitorul acordă o bonificaţie de 5%, dacă plata impozitului datorat pe întregul an se efectuează până la data de 15 martie a anului fiscal.

Stabilirea impozitului pe clădiri:

- În cazul contribuabililor persoane fizice, impozitul pe clădiri se stabileşte pe baza **Declaraţiei de impunere** depuse la organele specializate ale consiliile locale, în termen de 30 de zile de la dobândirea sau de la modificarea impozitului datorat.
- Pentru ceilalţi contribuabili, impozitul se calculează de către aceştia, prin **Declaraţia de impunere**, care se depune, de asemenea, la direcţiile sau serviciile specializate ale consiliilor locale.

Impozitul pe clădiri este anual şi se plăteşte trimestrial, în rate egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

Reflectarea în contabilitatea agenţilor economici a impozitului pe clădiri se realizează cu ajutorul contului **446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.**

EXEMPLU: Un agent economic are de plătit, conform declaraţiei de impunere, un impozit pe clădiri în sumă de 5.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a constituirii obligaţiei de plată.

· ***Formula contabilă:***

5.000.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii impozitului pe clădiri la **bugetul local**.

Formula contabilă:

5.000.000	446 –Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000

IV.4.5.6.2. Impozitul pe terenuri ocupate de clădiri şi alte construcţii

Impozitul pe terenuri a fost instituit, în principal, pentru a se stimula micşorarea suprafeţelor utilizate în scopuri neagricole, precum şi cultivarea suprafeţelor disponibile (grădini, curţi etc.).

Contribuabilii sau subiecţii impunerii sunt:

- **Persoanele fizice** care deţin în proprietate suprafeţe de teren în municipii, oraşe, comune şi sate.
- **Persoanele juridice** care deţin în proprietate suprafeţe de teren în municipii, oraşe, comune şi sate.

Impozitul pe teren se stabileşte anual, în sumă fixă pe metru pătrat de teren, diferenţiat pe categorii de localităţi, iar în cadrul localităţilor pe zone, în intravilan, potrivit **anexei legale** (între 50 şi 2400 lei/m^2).

Tabelul de impunere grupează localităţile în 6 categorii, fiecare localitate fiind împărţită în 4 zone (A, B, C, D).

Încadrarea terenurilor pe zone, în cadrul localităţilor, se face de către **consiliile locale.**

Precizări importante:

- Contribuabilii care deţin în proprietate terenuri neocupate de clădiri şi alte construcţii, situate în Bucureşti şi în oraşele mari, zonele A, B şi C, datorează impozit pe teren;

- Pentru terenurile neocupate de clădiri şi alte construcţii, situate în municipii şi oraşe, în suprafaţă de până la 1000 m^2 inclusiv, se datorează **impozit pe teren,** iar pentru suprafaţa care depăşeşte 1000 m^2 se datorează **impozit pe venitul agricol** (actualmente suspendat), conform prevederilor legale;
- Persoanele juridice care deţin în proprietate terenuri, altele decât cele necesare desfăşurării activităţii pentru care sunt autorizaţi conform legii, datorează **impozit pe teren**;
- Contribuabilii care dobândesc dreptul de proprietate pentru unele terenuri proprietate de stat, avute anterior în administrare sau în folosinţă (plăteau taxă pe teren proprietate de stat), datorează **impozit pe teren,** începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care a survenit această modificare;
- Pentru suprafeţele de teren situate în extravilanul localităţilor se datorează **impozit pe venitul agricol**;
- Terenurile dobândite în cursul anului, indiferent sub ce formă, se impun cu începere de la întâi a lunii următoare, în care acestea au fost dobândite.

De asemenea, facem menţiunea că legiuitorul prevede scutiri sau exceptări de la plata impozitului pe terenuri, în situaţiile menţionate de lege.

Contribuabilii beneficiază de o bonificaţie de 5% dacă plata impozitului pe teren datorat pentru întregul an se efectuează până la data de 15 martie a anului fiscal.

Declaraţia de impunere în vederea stabilirii valorii impozabile se depune la direcţiile sau serviciile de specialitate ale consiliilor locale, în termen de 30 zile de la dobândirea terenului sau modificarea impozitului.

Plata impozitului se face trimestrial în patru rate egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

- **Reflectarea în contabilitate a impozitului pe teren** se realizează cu ajutorul contului **446-Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.**

EXEMPLU: Un agent economic datorează bugetului local, conform Declaraţiei de impunere depuse, suma de 2.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a obligaţiei de plată către bugetul local.

Formula contabilă:

2.000.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	2.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a decontării (plăţii) impozitului la bugetul local.

Formula contabilă:

2.000.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	2.000.000

IV.4.5.6.3. Taxă asupra mijloacelor de transport

Taxa asupra mijloacelor de transport cu tracţiune mecanică şi mijloacele de transport pe apă este un impozit direct ce se constituie în venit propriu al bugetelor locale.

Obiectul impunerii îl constituie:

- mijloacele de transport cu tracţiune mecanică (autoturisme, autocamioane, tractoare etc.)
- mijloacele de transport pe apă (luntre, bărci, vapoare etc.)

Raportată la obiectul său, taxa asupra mijloacelor de transport poate fi considerată atât un impozit pe avere, cât şi o taxă pentru folosirea drumurilor publice.

Baza impozabilă pentru mijloacele de transport cu tracţiune mecanică se stabileşte în funcţie de capacitatea cilindrică a motorului, pentru fiecare 500 cm^3, sau fracţiune sub 500 cm^3, astfel:

- Autoturisme = 24.000 lei/an;
- Autobuze, autocare, microbuze = 48.000 lei/an;
- Autocamioane = 56.000 lei/an;
- Tractoare înmatriculare în evidenţele organelor de poliţie = 32.000 lei/an;
- Motociclete, motorete şi scutere = 12.000 lei/an;
- Biciclete şi tricicluri cu motor = 9.000 lei/an.

Baza impozabilă pentru mijloacele de transport pe apă este următoarea:

- Luntre, bărci fără motor, folosite pentru uz şi agrement personal = 4.000 lei/an;
- Bărci fără motor, folosite în alte scopuri = 28.000 lei/an;
- Bărci cu motor = 80.000 lei/an;
- Bacuri, poduri plutitoare = 60.000 lei/an;
- Şalupe = 160.000 lei/an;
- Iahturi = 2.000.000 lei/an.
- Remorci şi plutitoare:
 - până la 500 cp = 200.000 lei/an
 - între 501 – 2000 cp = 400.000 lei/an
 - între 2001 – 4000 cp = 600.000 lei/an
 - peste 4000 cp = 800.000 lei/an
- Vapoare, pentru fiecare 1000 tdw sau fracţiune de tdw = 200.000 lei/an;
- Ceamuri, şlepuri şi barje fluviale, în funcţie de capacitatea de încărcare:
 - până la 1500 tone = 200.000 lei/an
 - între 501 – 2000 cp = 400.000 lei/an
 - între 2001 – 4000 cp = 600.000 lei/an

Sunt scutite de plata taxelor asupra mijloacelor de transport vehiculele pentru invalizi, instituţiile publice şi persoanele juridice care efectuează activităţi de transport urban în comun, precum şi alte persoane prevăzute de lege.

Declaraţia de impunere privind taxa asupra mijloacelor de transport se face pe **formulare tipizate** şi se depune la direcţiile sau serviciile specializate ale consiliilor locale, în termen de 30 de zile de la data dobândirii sau în cazul în care au intervenit schimbări care conduc la modificarea impozitului sau taxei datorate.

Aşa cum s-a precizat, taxa asupra mijloacelor de transport se stabileşte anual, în sume fixe şi **se plăteşte trimestrial,** în rate egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

Pentru mijloacele de transport dobândite în cursul anului taxa datorată se repartizează în sume egale, la termenele de plată rămase până la sfârşitul anului fiscal.

Reflectarea în contabilitate a taxei asupra mijloacelor de transport se realizează cu ajutorul contului **446 - Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.**

<u>EXEMPLU:</u> Un agent economic deţinător al unei şalupe datorează bugetului local, conform declaraţiei de impunere, suma de 160.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a obligaţiei de plată către bugetul local.

Formula contabilă:

160.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	160.000

b) Reflectarea în contabilitate a decontării (plăţii) taxei la bugetul local.

Formula contabilă:

160.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	160.000

IV.4.5.6.4. Taxe pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor în domeniul construcţiilor

Taxele de această natură constituie, de asemenea, venituri ale bugetelor locale şi sunt diferenţiate în funcţie de valoarea construcţiilor sau a instalaţiilor, de suprafaţa terenurilor sau de natura serviciilor prestate, astfel:

1. Certificatul de urbanism – taxa diferă în funcţie de suprafaţa pentru care se solicită acesta, astfel:

Mediul urban		Mediul rural	
Suprafaţă - m^2 -	Taxa - lei -	Suprafaţa - m^2 -	Taxa – lei –
• până la 150	10.000 - 14.500	-	se percepe 50% din taxa folosită în mediul urban
• până la 250	15.000 - 19.500	-	
• până la 500	20.000 - 24.500	-	
• până la 750	25.000 – 29.500	-	
• până la 1.000	30.000 – 35.000	-	
• peste 1000	35.000 – 50.000	-	

2. Autorizaţia de construcţie pentru lucrările care se autorizează potrivit legii:
- 1 % din valoarea autorizată a lucrărilor, inclusiv a instalaţiilor aferente acesteia;

3. Autorizaţia de foraje şi excavări, necesare studiilor geotehnice, ridicărilor topografice, exploatărilor de carieră, balastierelor, sondelor de gaze şi altor exploatări:
- 15.000 – 20.000 lei/m^2;

4. Autorizaţia construcţiilor provizorii de şantier, necesare execuţiei lucrărilor de bază, dacă nu au fost autorizate o dată cu acestea:
- 3% din valoarea autorizată a construcţiei provizorii;

5. Autorizaţia de construire pentru organizarea de tabere de corturi, de căruţe cu rulote, campinguri:
- 2% din valoarea autorizată a lucrării sau a construcţiei.

6. Autorizarea construcţiilor pentru lucrări cu caracter provizoriu, respectiv: chioşcuri, tonete, cabine, spaţii de expunere situate pe căile publice şi pentru amplasarea corpurilor şi a panourilor de afişaj şi a reclamelor:
- 20.000 lei/m^2

7. Autorizaţia de desfiinţare parţială sau totală a construcţiilor si a amenajărilor:
- 1% din valoarea impozabilă a acestora.

În cazul desfiinţării parţiale, cuantumul taxei se calculează proporţional cu suprafaţa construită dezafectată.

8. Pentru prelungirea certificatelor de urbanism, precum şi a autorizaţiilor, conform prevederilor legale privind autorizarea executării construcţiilor şi unele măsuri pentru realizarea locuinţelor, taxa ce se percepe este:

- 50% din valoarea taxei iniţiale.

9. Autorizaţiile pentru lucrările de racorduri şi de branşamente la reţelele publice de apă, canalizare, termice, energie electrică, gaze şi telefonice:
- 20.000 – 30.000 lei, pentru fiecare instalaţie.

10. Avizul comisiei de urbanism şi amenajare a teritoriului:
- 100.000-150.000 lei.

11. Certificat de nomenclatură stradală şi adresă:
- 20.000-25.000 lei.

12. Taxa pentru eliberarea autorizaţiilor de orice fel, cu excepţia celor din domeniul construcţiilor, precum şi viza anuală a acestora:

a) Autorizaţii de funcţionare pentru activităţi lucrative şi viza anuală a acestora:
- pentru meseriaşi şi cărăuşi = 17.000 – 25.000 lei;
- pentru cazane de fabricat rachiu = 25.000 – 50.000 lei;
- pentru liber profesionişti = 50.000 – 80.000 lei;
- pentru mori, prese de ulei şi darace = 83.000 – 190.000 lei;
- pentru alte activităţi = 166.000 – 250.000 lei.

b) **Autorizaţii sanitare de funcţionare** eliberate contribuabililor:
- 34.000 – 50.000 lei.

13. Alte bunuri:
- Copii heliografice de planuri cadastrale sau altele asemănătoare, deţinute de consiliile locale, pentru fiecare m^2 de plan:
 - la scara 1: 500 = 100.000 lei;
 - la scara 1:1000 = 150.000 lei;
 - la scara 1:2000 = 200.000 lei.
- Eliberarea sau vizarea anuală a autorizaţiilor care dau dreptul de a executa proiecte:
- 150.000 lei.

Valoarea autorizată a lucrărilor pentru care se percep taxe se stabilesc pe baza celor declarate de contribuabili (solicitanţi) în cererea pentru eliberarea autorizaţiei.

Plata taxelor este anticipată, adică se face înainte de eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor.

Ca şi în cazul celorlalte impozite şi taxe şi în aceste categorii de taxe există **reduceri şi scutiri** stabilite de lege, cum ar fi reducerea cu 50% a taxelor pentru construcţia de locuinţe, scutirea de la plată a autorizaţiilor pentru construirea de lăcaşuri de cult, scutiri pentru veterani de război etc.

- **Reflectarea în contabilitate** a taxelor de această natură se realizează cu ajutorul contului **446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.**

EXEMPLU: Pentru autorizarea unor lucrări de construcţii, un agent economic plăteşte o taxă de 500.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a obligaţiei de plată:

Formula contabilă:

500.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe, vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	500.000

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii taxei către bugetul local:

Formula contabilă:

500.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	500.000

IV.4.5.6.5. Taxa pentru reclamă şi publicitate

Contribuabilii care folosesc mijloace de publicitate prin afişaj şi reclamă datorează următoarele taxe:

- Taxe pentru publicitate, afişaj şi reclamă, datorate în funcţie de dimensiuni;
- Taxe pentru firmele instalate la locul executării activităţii de către contribuabili;

Taxele pentru folosirea mijloacelor de publicitate, afişaj şi reclamă se datorează de către contribuabilii care beneficiază de serviciul de reclamă şi publicitate, fiind cuprinse între 1% şi 3% din valoarea contractului exclusiv TVA.

Pentru firmele instalate la locul exercitării activităţii, taxa poate fi cuprinsă între 50.000 lei şi 80.000 lei/m^2/an.

Cota procentuală şi cuantumul taxei prevăzute în sumă fixă se stabileşte de către consiliile locale, în a căror rază teritorială se realizează publicitatea.

- Taxa datorată se plăteşte lunar, până la data de 15 a lunii următoare, pe toată perioada contractului;
- Taxa datorată pentru firmele instalate la locul exercitării activităţii se plăteşte trimestrial, până la data de 15 a ultimei luni din fiecare trimestru.

Sunt scutite de la plata taxei de reclamă şi publicitate societăţile de presă, radio şi televiziune.

- Reflectarea în contabilitate a taxei pentru reclamă şi publicitate se realizează cu ajutorul contului **446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.**

EXEMPLU: Un agent economic are obligaţii faţă de bugetul local, reprezentând taxe pentru reclamă şi publicitate, în sumă de 500.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a obligaţiei de plată a taxei către bugetul local.

Formula contabilă:

500.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	500.000

b) Reflectarea în contabilitate a decontării (plăţii) taxei către bugetul de local.

Formula contabilă:

500.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	500.000

> **Atenţie!** Pentru alte cheltuieli cu reclama şi publicitatea, altele decât taxele care se plătesc la bugetele locale, se foloseşte înregistrarea.

623 – Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)

IV.4.5.6.6. Taxa pentru şedere în staţiunile turistice

Taxa pentru şedere în staţiunile turistice este stabilită de consiliile locale din localităţile respective într-o cotă cuprinsă între 0,5 şi 5% din tarifele practicate de unităţile de cazare şi se datorează de toate persoanele fizice în vârstă de peste 18 ani, cu unele excepţii prevăzute de lege (localnici, elevi, studenţi etc.).

Taxa se încasează de către persoanele juridice prin care se cazează turiştii şi se varsă în 10 zile de la luarea în evidenţă a turiştilor.

Reflectarea în contabilitatea firmei care realizează cazarea sau face tratamentul a taxei ce urmează a fi vărsate la bugetul local se realizează cu ajutorul contului **446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.**

EXEMPLU: Din încasările incluse în contul biletului, reprezentând taxa pentru şederea în staţiunile turistice, firma de cazare sau de tratament are de virat la bugetul local suma 1.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a obligaţiei de virare la bugetul local a taxei de şedere în staţiunea turistică.

Formula contabilă:

1.000.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	1.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a virării taxei la bugetul local:

Formula contabilă:

1.000.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.000.000

IV.4.5.6.7. Alte taxe locale

În exercitarea atribuţiilor care le revin în administrarea domeniului public şi privat al unităţilor administrativ-teritoriale, consiliile judeţene sau locale, după caz, pot institui şi alte taxe locale, cum ar fi:

- Taxe pentru utilizarea temporară a locurilor publice;
- Taxe pentru deţinerea în proprietate sau în folosinţă, după caz, de utilaje autorizate să funcţioneze în scopul obţinerii de venit;
- Taxe pentru vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, de arhitectură şi arheologice, precum şi alte taxe;

Cuantumul acestor taxe şi termenele de plată sult stabilite de consiliile locale.

În contabilitatea agenţilor economici care plătesc taxe de această natură înregistrările contabile sunt identice, evidenţierea taxei realizându-se cu ajutorul contului **446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.**

IV.4.5.6.8. Impozitul pe spectacole

- **Impozitul pe spectacole** este un impozit indirect, datorat de către agenţii economici, persoane fizice sau juridice, **bugetul local,** pentru veniturile obţinute din manifestările culturale, artistice, sportive etc. indiferent de modul de încasare a sumelor, cât şi de locul unde sunt organizate manifestările respective.

- **Impozitul pe spectacole** este datorat de persoanele juridice şi fizice autorizate, care organizează cu plată, spectacole, manifestări artistice sau sportive, activități artistice şi distractive de videotecă şi discotecă.
- Baza de impozitare a impozitului pe spectacole o reprezintă valoarea încasărilor rezultate din vânzarea biletelor de intrare şi abonamentelor, mai puțin valoarea timbrelor instituite potrivit legii, respectiv: timbrul literar, cinematografie, teatrul muzical, folcloric şi al artelor plastice.

Timbrele reprezintă un procent din prețul de vânzare a unui **bilet de intrare** (imprimate cu regim special) la spectacolele organizate în țară, adăugând-se la prețul biletului.

Cotele procentuale ale timbrelor sunt următoarele:

- **Timbrul cinematografic** = 2% din prețul unui bilet;
- **Timbrul teatral** = 5% din prețul unui bilet;
- **Timbrul muzical şi folcloric** = 5% din prețul unui bilet, respectiv 2% din prețul fiecărui disc, transporturi, casete video şi audio înregistrate.

Cotele procentuale de impunere în cazul impozitului pe spectacole sunt:

- Spectacole de teatru, operă, operetă, filarmonică, cinematografice, alte spectacole muzicale = 2%;
- Festivaluri, concursuri, cenacluri, serate, recitaluri sau alte asemenea manifestări artistice sau distractive, care au caracter ocazional = 5%;
- Activități cu caracter distractiv sau artistic organizate de videoteci sau discoteci = 10%
- Competiții sportive interne = 2%;
- Competiții sportive internaționale = 5%.

Biletele vândute cu ocazia acestor manifestări se vizează de către organele fiscale de la sediul fiscal al contribuabilului sau organele fiscale în raza căreia se desfăşoară spectacolele.

Calculul impozitului se face prin aplicarea cotelor procentuale menționate asupra încasărilor brute.

Pentru sumele cedate din încasări, în **scopuri umanitare,** nu se datorează impozit.

Termenele de plată sunt diferite, în funcție de locul de organizare a spectacolelor, astfel:

- pentru spectacolele organizate la sediu impozitul se plăteşte chenzinal, în termen de 3 zile de la data expirării chenzinei;
- pentru spectacolele din deplasare (turneu) impozitul se plăteşte în ziua următoare celei în care a avut loc spectacolul;

Reflectarea în contabilitate a impozitului pe spectacole se realizează cu ajutorul contului **446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.**

EXEMPLU: Un agent economic autorizat să desfăşoare activități artistice are de plătit un impozit pe spectacole în sumă de 5.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a obligaţiei de plată a impozitului pe spectacole.

Formula contabilă:

5.000.000	635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii impozitului către bugetul local.

Formula contabilă:

5.000.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000

IV.4.5.6.9. Taxa pentru jocurile de noroc

Taxa pentru jocurile de noroc organizate pe teritoriul României, cu excepţia cazinourilor, se determină prin aplicarea unei cote de 30% din veniturile realizate din exploatarea jocurilor de noroc, calculate ca diferenţă între totalul rulajului încasărilor pentru fiecare tip de joc şi totalul premiilor acordate jucătorilor, în limitele prevăzute de lege.

În cazul cazinourilor, taxa pentru jocurile de noroc este anulată şi se stabileşte în Euro pe masa de joc.

Taxa pentru jocurile de noroc este un venit al bugetului de stat şi se plăteşte de către societăţile comerciale şi regiile autonome înregistrate legal în România şi autorizate pe bază de licenţă să organizeze şi să exploateze jocurile de noroc.

EXEMPLU: Un agent economic organizator de jocuri de noroc are constituită o obligaţie de plată reprezentând taxa pentru jocurile de noroc în sumă de 3.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a obligaţiei de plată a taxei către bugetul statului.

Formula contabilă:

3.000.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a decontării taxei (plăţii) cu bugetul statului.

Formula contabilă:

3.000.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	3.000.000

Notă ! În situaţiile în care se restituie de la buget impozite sau taxe plătite în plus, se face următoarea înregistrare contabilă:

5121 – Conturi la bănci în lei	=	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

IV.4.6. Contabilitatea decontărilor privind fondurile speciale, taxe şi vărsăminte asimilate

Legislaţia românească permite, în baza unor legi speciale, constituirea unor **fonduri speciale** care nu fac parte din bugetul de stat, dar aprobate de Parlament o dată cu legea bugetară anuală, fonduri aflate la dispoziţia unor ministere pentru efectuarea unor plăţi de natură specială şi care se constituie din contribuţii obligatorii ale agenţilor economici.

Principalele fonduri speciale sunt:

- **Fondul special pentru sănătate** e constituie din:
 - contribuţii ale agenţilor economici care realizează venituri din publicitate la produse din tutun şi băuturi alcoolice, într-o cotă de 10% din încasările de aceasta natură;
 - contribuţii ale agenţilor economici care realizează venituri din vânzările de produse din tutun şi băuturi alcoolice, într-o cotă de 1% din adaosul comercial oferit vânzărilor, după deducerea accizelor şi a TVA, aceeaşi cotă de 1% din venituri plătesc şi producătorii şi importatorii de astfel de produse.
- **Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap** se constituie prin aplicarea unei cote de 3% asupra fondului de salarii realizat lunar, de către agenţii economici, organizaţiile cooperatiste, organizaţii economice străine cu sediul în România, de reprezentanţele autorizate de persoanele juridice străine care angajează personal român şi de persoanele fizice care utilizează muncă salariată, cu excepţia unităţilor protejate.

De asemenea, agenţii economici care au un număr de cel puţin 100 de angajaţi au obligaţia de a angaja persoane cu handicap, cu contract individual de muncă, într-un procent de cel puţin 4% din numărul total de angajaţi. Neîndeplinirea acestei obligaţii îi obligă pe agenţii economici să plătească lunar la fondul de solidaritate socială cu persoanele cu handicap, o sumă egală cu salariul minim brut pe economie, înmulţit cu numărul locurilor de muncă pentru care trebuiau angajate persoane cu handicap.

▪ **Fondul special pentru dezvoltarea şi modernizarea punctelor de control al trecerii frontierei şi a celorlalte unităţi vamale** se constituie din contabilităţile agenţilor economici care derulează operaţiuni definitive de import, într-o cotă de 0,5% din valoarea în vamă a bunurilor importate.

Acest fond special se decontează (plăteşte) o dată cu taxele vamale, înregistrarea lui în contabilitate realizându-se pe baza declaraţiei vamale de import (DVI).

▪ **Fondul special al drumurilor publice** se constituie:

- Prin aplicarea unei cote de 25% asupra preţului cu ridicata, exclusiv accizele, pentru carburanţi auto luaţi la intern, de către producători sau asupra valorii în vamă a carburanţilor importaţi, cota de 25% se regăseşte în preţul de vânzare, fără a fi inclusă în baza de impozitare pentru TVA.
- Prin aplicarea unei cote de 5% asupra preţului cu ridicata, exclusiv accizele, al autovehiculelor şi remorcilor livrate de către producătorii din ţară şi destinate pieţei interne, respectiv asupra valorii în vamă a autovehiculelor şi remorcilor importate, pentru tractoare şi maşini agricole se aplică o cotă de 2,5%, plata efectuându-se până la data de 25 a lunii următoare.
 Aceste cote se regăsesc, de asemenea, în preţul de vânzare, însă nu se iau în calcul la determinarea TVA.
- Prin plata de către proprietarii de autovehicule şi remorci a unei sume fixe anuale, care se actualizează anual, în funcţie de tipul de autovehicul sau remorcă deţinut (această ultimă prevedere a fost modificată, prin includerea contribuţiei în preţul de desfacere cu amănuntul al combustibililor).

▪ **Fondul special pentru dezvoltarea sistemului energetic** se constituie din taxa de dezvoltare cuprinsă în tarifele la energia electrică şi la energia termică livrate de producătorii de energie electrică şi termică consumatorilor, cu excepţia consumatorilor casnici.

Fondul special pentru dezvoltarea sistemului energetic se constituie într-o cotă de 10% din costul energiei electrice şi, respectiv, 2% din costul energiei termice furnizate.

Taxa de dezvoltare a sistemului energetic se virează în termen de 3 zile de la încasare la fondul special constituit în acest sens.

▪ **Fondul special pentru protejarea asiguraţilor** se constituie din contribuţiile agenţilor economici din domeniul asigurărilor şi reasigurărilor, fiind într-o cotă de 5% din volumul brut al sumelor încasate.

▪ **Fondul de pensii şi asigurări sociale ale agricultorilor** se constituie din contribuţiile agenţilor economici care produc, industrializează şi comercializează produse agricole şi alimentare, astfel:

- Prin aplicarea unei cote de 3,5% asupra veniturilor realizare din producţia agricolă;
- Prin aplicarea unei cote de 2% asupra veniturilor rezultate din industrializarea producţiei agricole;
- Prin aplicarea unei cote de 4% asupra adaosului comercial, pentru comercializarea produselor agricole şi alimentare.

▪ **Fondul special pentru promovarea şi modernizarea turismului** se constituie din contribuţia pentru turism, într-o cotă de 3% aplicată asupra veniturilor realizate de agenţii

economici cu activitate de turism, inclusiv cea de alimentaţie publică, respectiv de **agenţiile de turism**, unde baza de calcul este reprezentată de veniturile proprii din comisioane;

- **Fondul special al aviaţiei civile** se constituie prin aplicarea unei cote de 9% asupra veniturilor realizate de persoanele juridice române care desfăşoară activităţi legate de eliberarea de documente în domeniul circulaţiei aeriene, de informare aeronautică, asigurarea securităţii spaţiului aerian şi alte activităţi de această natură.

Plata sumelor reprezentând fondul special al aviaţiei civile se face până la data de 25 a primei luni din fiecare trimestru.

- **Fondul cultural naţional** se constituie din următoarele surse:
 - 5% din veniturile realizate de agenţii economici din vânzarea reproducerilor, copiilor sau mulajelor realizate după bunuri culturale mobile proprietate publică sau după monumente ori componente ale monumentelor istorice;
 - 5% din veniturile realizate din vânzarea, prin licitaţie publică, a bunurilor culturale mobile;
 - 1% din veniturile agenţiilor imobiliare, rezultate din vânzarea imobilelor monumente istorice;
 - 20% din veniturile realizate de agenţii economici din vânzarea publicaţiilor cu conţinut erotic, ca şi din veniturile realizate din vânzarea sau închirierea casetelor audio şi video, cu conţinut erotic;
 - 2% din veniturile realizate de agenţii economici din vânzarea sau închirierea de discuri, compact-discuri, casete audio înregistrate, cărţi poştale sonore şi a altor asemenea bunuri cu destinaţie culturală;
 - 3% din veniturile realizate de agenţii economici din vânzarea calendarelor sau cărţilor poştale ilustrate, afişelor, posterelor, imaginilor autocolante;
 - 2% din veniturile realizate de agenţii economici care comercializează bunuri culturale provenite din import;
 - 2% din veniturile rezultate din vânzarea produselor de artă populară;
 - 2% din veniturile realizate de agenţii economici care îşi desfăşoară activitatea în incinta sau în spaţiul de protecţie a monumentelor istorice proprietate publică;
 - 1% din veniturile realizate de agenţii economici din organizarea de distracţii de tip luna-parc;
 - 1% din veniturile realizate de agenţii economici care desfăşoară activitatea de impresariat artistic;
 - 2% din devizul general al investiţiilor autorizate să se realizeze de agenţii economici, pentru construcţiile amplasate şi spaţiile de protecţie a monumentelor istorice proprietate publică;

Cotele de impunere se aplică asupra veniturilor totale realizate, din care s-a dedus T.V.A., adăugându-se la preţul de vânzare.

Determinarea sumelor de plată se realizează lunar şi se virează la fondul special până la data de 15 a lunii următoare.

Declaraţia lunară, însoţită de o copie după documentul de plată, se transmite până la data de 20 a lunii următoare la Ministerul Culturii.

- **Fondul cinematografic naţional** se constituie din:
 - Contribuţia de 1,5% din preţul de vânzare angro al casetelor video înregistrate, adăugându-se la preţul acestora;
 - 3% din preţul minutelor de publicitate vândute de televiziuni;
 - 3% din preţul minutelor de publicitate vândute din spaţiul propriului program, pentru societăţile de televiziune prin cablu;
 - 10% din veniturile realizate din difuzarea filmelor străine în cinematografe;
 - 20% din veniturile realizate din difuzarea filmelor interzise minorilor, difuzate în cinematografe;
 - 3% din profitul brut realizat de agenţii economici care desfăşoară activităţi comerciale de alt profil, în spaţiile destinate exploatării filmelor şi în anexele acestora.

Declararea şi virarea contribuţiilor la fondul cinematografic naţional se face la Oficiul Naţional al Cinematografiei, până la data de 25 a lunii următoare.

- **Fondul naţional de solidaritate** se constituie din:
 - Timbrul social asupra jocurilor de noroc, aplicate asupra participării de orice fel la astfel de activităţi ale persoanelor fizice, reprezentând 5% din preţul fiecărei participări la jocurile interactive TV şi 10% asupra altor jocuri;
 - Timbrul social de 1%, asupra automobilelor noi din import, cu capacitatea cilindrică de cel puţin 2000 $cm^{3,}$ achiziţionate de persoanele fizice şi juridice.

Constituirea şi virarea sumelor se realizează până la data de 5 a lunii următoare celei expirate.

Din sumele constituite şi virate ca timbru social se reţine un comision de 1%.

- **Alte taxe şi vărsăminte prevăzute de lege a fi vărsate în contul unor organisme publice.**

Reflectarea în contabilitate a obligaţiilor şi decontărilor privind fondurile speciale şi alte taxe şi vărsăminte asimilate se realizează cu ajutorul contului **447 – Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate,** cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- **Contul 447 – Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate:**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa datoriilor şi a vărsămintelor efectuate către alte organisme publice;
 - ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
 - ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
 - ***Se creditează:***
 - cu datoriile şi vărsămintele de efectuat, conform prevederilor legale, către alte organisme publice (635);

- ***Se debitează:***
 - cu plăţile efectuate către organismele publice privind taxele şi vărsămintele asimilate (5121, 542);
- ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând sumele datorate de unitatea patrimonială, organismelor publice;

Contul **447 –Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate** se poate dezvolta în conturi analitice, pe tipuri de fonduri speciale şi vărsăminte asimilate.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Reflectarea în contabilitatea firmei a sumei de 5.000.000 lei, reprezentând fonduri speciale:

a) Reflectarea în contabilitate a obligaţiei de plată către fondul special:

Formula contabilă:

5.000.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	447 – Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a decontării sumelor reprezentând fondul special:

Formula contabilă:

5.000.000	447 – Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000

sau

5.000.000	447 – Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate	=	542 – Avansuri de trezorerie	5.000.000

IV.4.7. Contabilitatea altor datorii şi creanţe cu bugetul statului

Decontările cu bugetul statului cuprind, pe lângă datorii şi creanţe provenite din impozite, taxe, contribuţii şi o serie de alte datorii şi creanţe, cum ar fi:

- Amenzile suportate de firmă;
- Majorările de întârziere a plăţii impozitelor şi taxelor;
- Penalităţile;

- Salariile neridicate, prescrise, datorate bugetului de stat de către unitățile cu capital integral sau majoritar de stat;
- Sumele cuvenite agenților economici de la bugetul statului, altele decât impozitele și taxele;
- Sume încasate de la buget, reprezentând vărsăminte efectuate în plus de unitate;
- Alte datorii și creanțe cu bugetul statului.

Reflectarea în contabilitate a altor datorii și creanțe cu bugetul statului se realizează cu ajutorul contului **448 – Alte datorii și creanțe cu bugetul statului,** cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II, respectiv:

- 4481 – Alte datorii față de bugetul statului
- 4482 – Alte creanțe privind bugetul statului

▪ **Contul 448 – Alte datorii și creanțe cu bugetul statului:**

- ***Elementul evidențiat:***
 - ține evidența altor datorii și creanțe cu bugetul statului;
- ***Conținutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt, atunci când reflectă alte datorii ale firmei față de bugetul de stat;
 - cont de creanțe, atunci când reflectă alte creanțe ale firmei față de bugetul de stat;
- ***Funcția contabilă:***
 - **cont bifuncțional,** care se comportă ca un **cont de pasiv,** atunci când reflectă alte datorii ale firmei față de bugetul statului, respectiv ca un **cont de activ,** atunci când reflectă alte creanțe ale firmei față de bugetul de stat.
- ***Se creditează:***
 - cu sume reprezentând salarii neridicate, prescrise, datorate bugetului de stat (426);
 - cu alte datorii față de bugetul statului, cum sunt amenzile, penalitățile și majorările de întârziere (6711);
 - cu sumele încasate de la bugetul statului, reprezentând vărsăminte efectuate în plus din alte datorii și creanțe (5121);
- ***Se debitează:***
 - cu sumele virate la bugetul statului, reprezentând alte datorii față de buget (5121);
 - cu sumele cuvenite unității, datorate de bugetului statului, altele decât impozitele și taxele (7718);
 - cu sumele cuvenite unității, datorate de bugetul statului, provenite din penalități suportate de bugetul statului (7711).

- ***Soldul final:***
 - soldul creditor reprezintă sumele datorate de unitate bugetului de stat;
 - soldul debitor reprezintă sumele datorate unităţii de către bugetul statului.

- **Contul 4481 – Alte datorii faţă de bugetul statului:**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa altor datorii faţă de bugetul statului;
 - ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
 - ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
 - ***Se creditează:***
 - cu sumele reprezentând salariile neridicate, prescrise la unităţile cu capital integral sau majoritar de stat (426);
 - amenzi, penalităţi şi majorări de întârziere datorate bugetului de stat (6711).
 - ***Se debitează:***
 - cu sumele virate la bugetul statului, reprezentând alte datorii faţă de buget (5121);
 - ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând sumele datorate de unitate, bugetului de stat.

Contul ***4481 – Alte datorii faţă de bugetul statului*** se poate dezvolta în conturi analitice, pe feluri de alte datorii faţă de bugetul statului.

- **Contul 4482 – Alte creanţe privind bugetul statului:**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa altor creanţe cu bugetul statului;
 - ***Funcţia contabilă:***
 - cont de activ;
 - ***Se debitează:***
 - cu sumele cuvenite unităţii, datorate de bugetul statului, provenite din penalităţile suportate de bugetul statului (7711);
 - cu sumele cuvenite unităţii, datorate de buget, altele decât impozitele şi taxele (7718);
 - ***Se creditează:***
 - cu sumele încasate de la bugetul statului, reprezentând vărsăminte efectuate în plus de unitate şi penalităţile suportate de bugetul statului (5121).

- ***Soldul final:***
 - sold debitor, reprezentând sumele datorate unităţii de către bugetul statului.

Acest cont se poate dezvolta în conturi analitice, pe feluri de alte creanţe faţă de bugetul statului.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Reflectarea în contabilitatea firmei a sumei de 5.000.000 lei, reprezentând amenzi, majorări sau penalităţi de întârziere, datorate pentru neplata în termen a obligaţiilor fiscale.

> **Atenţie !** Cu toate că aceste operaţiuni sunt asimilate datoriilor fiscale, ele sunt contabilizate ca provenind din operaţiuni excepţionale (atunci când nu sunt impozabile).

Formula contabilă:

5.000.000	6711 – Despăgubiri, amenzi şi penalităţi	=	4481 – Alte datorii faţă de bugetul statului	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a plăţii datoriei către bugetul statului:

Formula contabilă:

5.000.000	4481 – Alte datorii faţă de bugetul statului	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitatea unei societăţi comerciale cu capital de stat a obligaţiei de a vira la bugetul statului salariile neridicate şi prescrise, în sumă de 3.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a obligaţiei de plată la bugetul statului:

Formula contabilă:

3.000.000	426 – Drepturi de personal neridicate	=	4481 – Alte datorii faţă de bugetul statului	3.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a plăţii obligaţiei faţă de buget:

Formula contabilă:

3.000.000	4481 – Alte datorii faţă de bugetul statului	=	5121 – Conturi la bănci în lei	3.000.000

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitatea firmei a sumei de 2.000.000 lei datorată firmei de la bugetul statului.

a) Dacă suma reprezintă o penalitate suportată de bugetul statului, se face următoarea înregistrare, reprezentând creanţe de încasat:

Formula contabilă:

2.000.000	4482 – Alte creanţe privind bugetul statului	=	7711 – Venituri din despăgubiri şi penalităţi	2.000.000

b) Dacă suma nu provine din impozite şi taxe, pentru reflectarea creanţei se face următoarea înregistrare:

Formula contabilă:

2.000.000	4482 – Alte creanţe privind bugetul statului	=	7718 – Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	2.000.000

- Reflectarea încasării sumelor de la bugetul statului:

Formula contabilă:

2.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	4482 – Alte creanţe privind bugetul statului	2.000.000

Exemplul 4. Urmare a unui control intern efectuat de firmă, s-a constatat calculul şi reţinerea unui impozit pe salarii mai mare cu 1.000.000 lei, impozitul lunar pe salarii fiind de 5.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune următoarele operaţii:

a) Reflectarea în contabilitate a creanţei faţă de bugetul statului, pentru suma reprezentând impozitul pe salarii virat în plus:

Formula contabilă:

1.000.000	4482 – Alte creanţe privind bugetul statului	=	421 – Personal – remuneraţii datorate	1.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a încasării sumei de la bugetul statului:

Formula contabilă:

1.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	4482 – Alte creanţe privind bugetul statului	1.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a plăţii sumei către salariaţi:

Formula contabilă:

1.000.000	421 – Personal-remuneraţii datorate	=	5311 – Casa în lei	1.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a plăţii impozitului pe salarii datorat bugetului de stat:

Formula contabilă:

5.000.000	444 – Impozitul pe salarii	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000

Notă ! Dacă firma alege varianta compensării impozitului pe salarii virat în plus, cu impozitul pe salarii datorat pentru perioadele de gestiune viitoare, se fac următoarele înregistrări:

- Reflectarea în contabilitate a creanţelor faţă de bugetul statului, pentru impozitul pe salarii vărsat în plus.

Formula contabilă:

1.000.000	4482 – Alte creanţe privind bugetul statului	=	421 – Personal-remuneraţii datorate	1.000.000

- Reflectarea în contabilitate a stingerii datoriei faţă de bugetul statului, prin compensarea sumelor de primit, cu impozitul datorat pe luna curentă şi achitarea diferenţei de plătit.

Formula contabilă:

5.000.000	444 - Impozit pe salarii	=	%	
			4482 – Alte creanţe privind bugetul statului	1.000.000
			5121 – Conturi la bănci în lei	4.000.000

Atenţie ! În planul de conturi general sunt cuprinse şi conturile **4483- Datorii faţă de stat,** respectiv **4484 – Creanţe în legătură cu statul,** însă aceste conturi se utilizează numai potrivit instrucţiunilor Ministerului Finanţelor Publice.

IV.5. Contabilitatea decontărilor în cadrul unităţilor de grup şi cu asociaţii

Grupul reprezintă un ansamblu de societăţi la nivelul căruia se desfăşoară diverse activităţi economice, financiar-contabile, juridice sau strategice, fiind format de regulă dintr-o societate mamă şi o serie de societăţi controlate de aceasta sau supuse unor puternice influenţe.

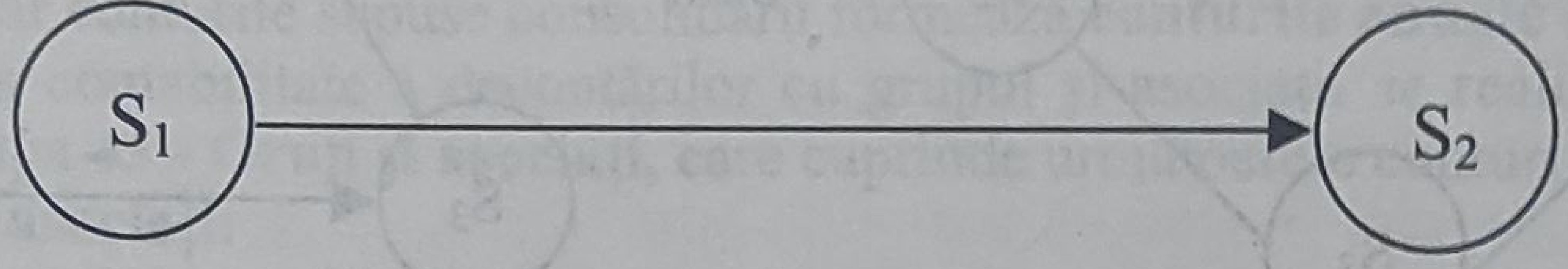
Grupurile se pot clasifica în:

- Grupuri industriale;
- Grupuri comerciale;
- Grupuri de servicii;
- Grupuri financiar-bancare;
- Grupuri de presă;
- Companii de asigurare.

Între firmele care constituie un grup se disting următoarele categorii de legături:

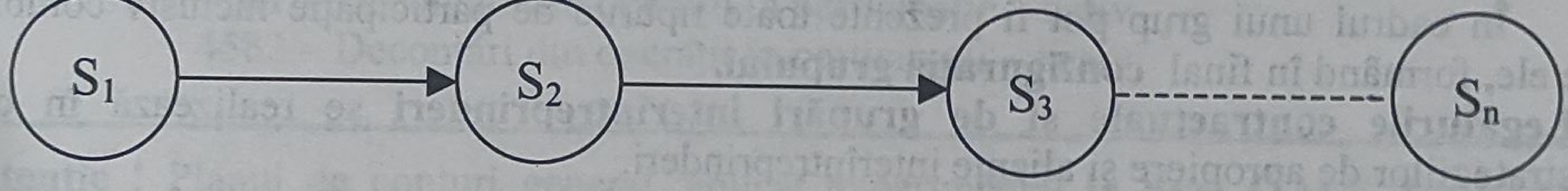
- Legături financiare sau de participaţii la capital;
- Legături contractuale şi de grupări interîntreprinderi;
- Legături personale.

1. **Legăturile financiare sau de participaţii la capital** se constituie datorită faptului că o societate (firmă) este proprietara unei părţi din capitalul altei societăţi.
 Din acest punct de vedere se creează două tipuri de relaţii:
 - **Relaţii de filiaţie** – în toate cazurile când o societate deţine mai mult de 50% din capitalul unei societăţi.
 - **Relaţii de participaţie simplă** - atunci când o societate deţine între 10 şi 50% din capitalul altei societăţi.
 - **Legături directe** – atunci când societatea S_1, posedă acţiuni ale societăţii S_2 din cadrul aceluiaşi grup.

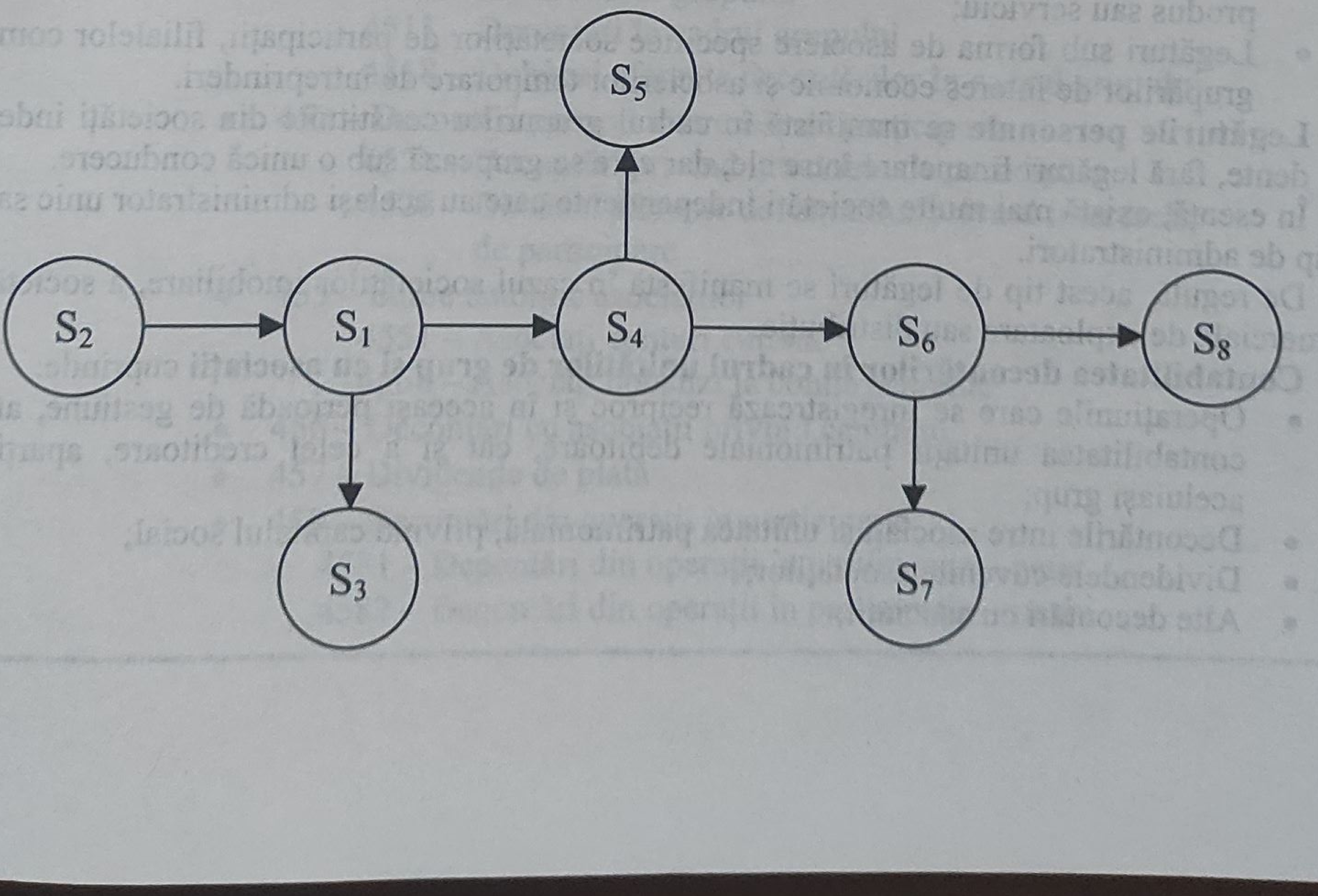


- **Legături indirecte sau piramidale** – atunci când **societatea mamă** posedă o participaţie la o filială, iar aceasta, la rândul ei, posedă acţiuni la alte filiale, creându-se o relaţie de participaţie în lanţ cunoscută sub numele de **cascadă.**

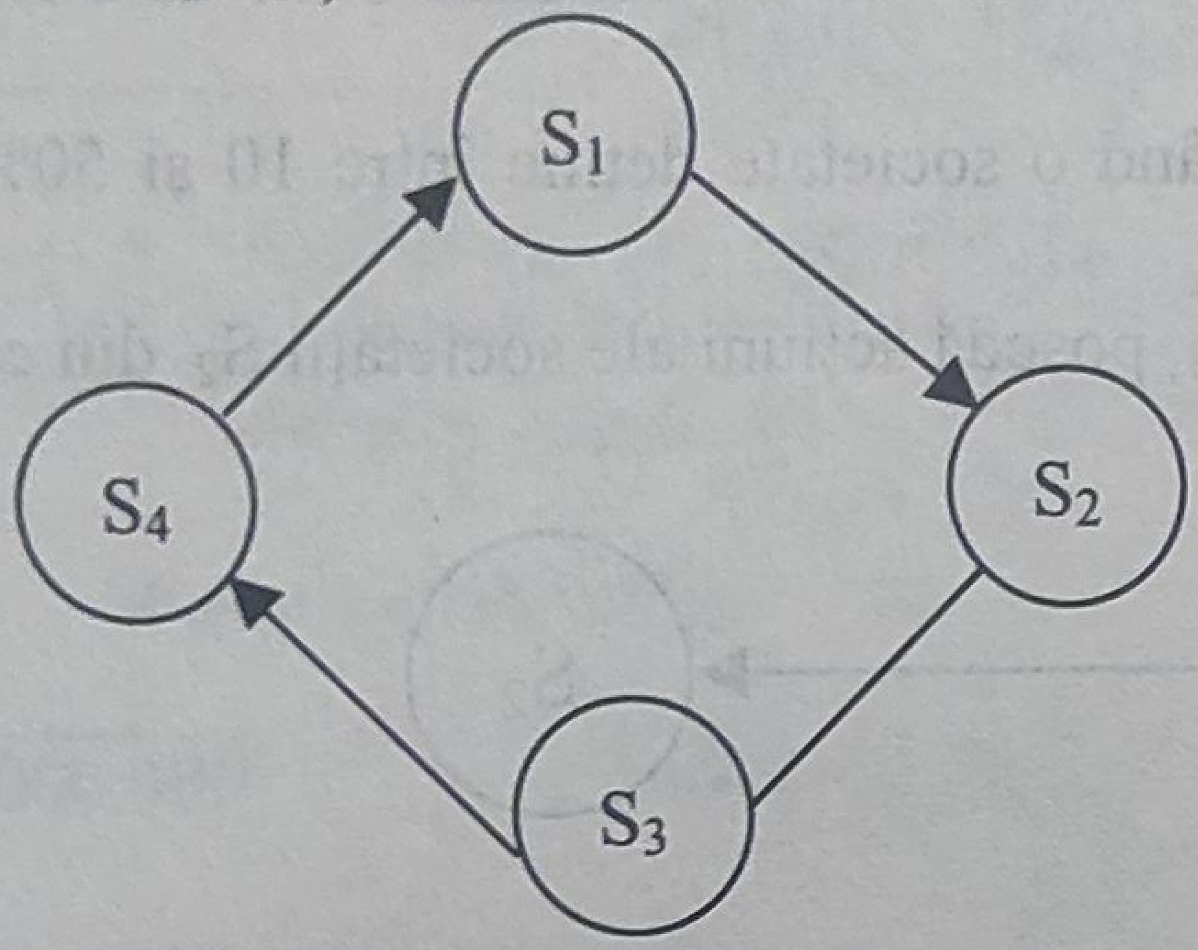
<u>**Atenţie !**</u> În cadrul aceluiaşi grup pot funcţiona mai multe lanţuri de participanţi.



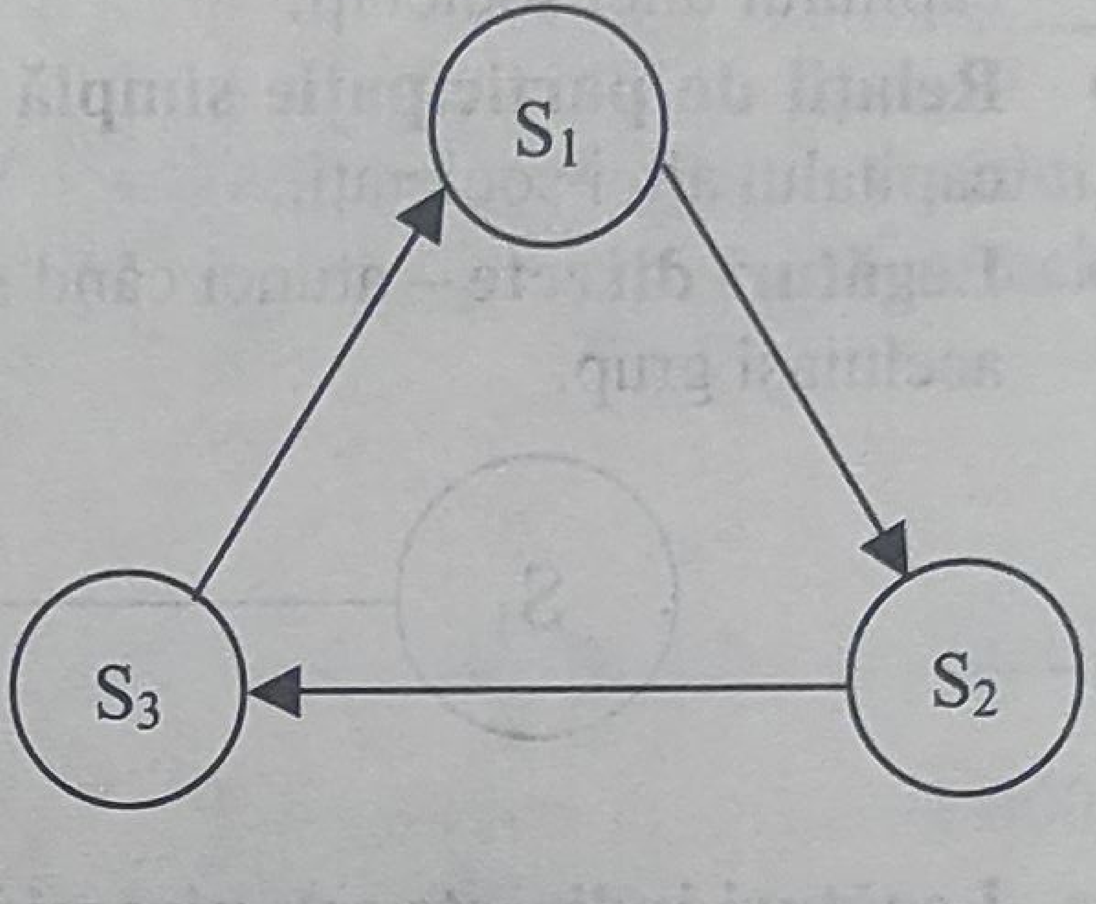
- **Legături radiale** se manifestă atunci când una din societăţi este înconjurată de mai multe filiale, iar unele din filiale au, la rândul lor, subfiliale (sucursale):



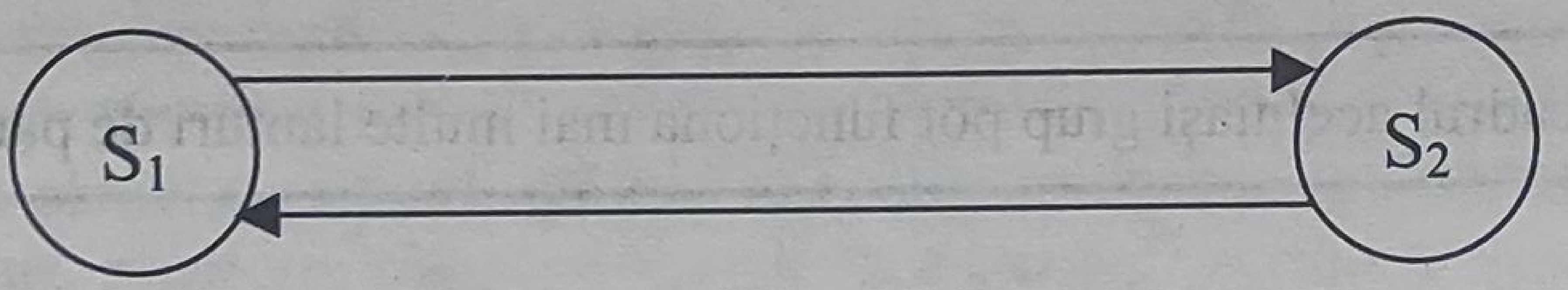
- **Legăturile circulare sau triunghiulare** se manifestă atunci când o societate deţine participaţii ale unei filiale, iar filiala, la rândul ei, posedă participaţii ale altei filiale, lanţul închizându-se prin faptul că ultima filială din circuit (reţea) deţine participaţii ale **societăţii mamă.**



Sau:



- **Legăturile încrucişate sau reciproce** se manifestă atunci când **societatea mamă** posedă acţiuni ale unei filiale, iar aceasta, la rândul ei, posedă acţiuni ale **societăţii mamă:**



În cadrul unui grup pot fi prezente toate tipurile de participaţie inclusiv combinaţia între ele, formând în final **configuraţia grupului.**

2. **Legăturile contractuale şi de grupări interîntreprinderi** se realizează în cadrul strategiilor de apropiere şi alianţe interîntreprinderi.

Legăturile contractuale şi de grupuri interîntreprinderi se pot grupa în următoarele categorii:
- Legături sub formă contractelor de cooperare în vederea realizării în comun a unui produs sau serviciu;
- Legături sub forma de asociere specifice societăţilor de participaţii, filialelor comune, grupărilor de interes economic şi asocierilor temporare de întreprinderi.

3. **Legăturile personale** se manifestă în cadrul grupurilor constituite din societăţi independente, fără legături financiare între ele, dar care se grupează sub o unică conducere.

În esenţă, există mai multe societăţi independente care au acelaşi administrator unic sau un grup de administratori.

De regulă, acest tip de legături se manifestă în cazul societăţilor imobiliare, a societăţilor comerciale de exploatare sau distribuţie.

Contabilitatea decontărilor în cadrul unităţilor de grup şi cu asociaţii cuprinde:
- Operaţiunile care se înregistrează reciproc şi în aceeaşi perioadă de gestiune, atât în contabilitatea unităţii patrimoniale debitoare, cât şi a celei creditoare, aparţinând aceluiaşi grup;
- Decontările între asociaţi şi unitatea patrimonială, privind capitalul social;
- Dividendele cuvenite asociaţilor;
- Alte decontări cu asociaţii;

- Conturile coparticipanţilor, referitoare la operaţiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participaţie.

Sumele depuse sau livrate temporar de către asociaţi la unitatea patrimonială, precum şi dobânzile aferente se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

Unităţile patrimoniale din cadrul grupului îşi pot acorda reciproc **ajutoare financiare,** cu titlu rambursabil, operaţii care conduc la naşterea **datoriilor** şi **creanţelor** între acestea. De asemenea, în cadrul grupului pot avea loc transmiteri reciproce de bunuri de valori, sub formă de ajutoare, pe o perioadă mai lungă de timp.

Reflectarea în contabilitate, într-o prezentare unică, a conturilor anuale ale unui ansamblu de societăţi formând **grupul** se realizează printr-o tehnică contabilă cunoscută sub denumirea de **consolidare,** iar conturile supuse consolidării formează **conturile anuale consolidate.**

Reflectarea în contabilitate a decontărilor cu grupul şi asociaţii se realizează cu ajutorul conturilor din grupa **45 - Grup şi asociaţi,** care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- **45 – Grup şi asociaţi:**
 - 451 – Decontări în cadrul grupului
 - 4511 – Decontări în cadrul grupului
 - 4518 – Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
 - 455 – Asociaţi – conturi curente
 - 4551 – Asociaţi - conturi curente
 - 4558 – Dobânzi – conturi asociaţi
 - 456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul
 - 457 – Dividende de plată
 - 458 – Decontări din operaţii în participaţii
 - 4581 – Decontări din operaţii în participaţie – activ
 - 4582 – Decontări din operaţii în participaţii – pasiv

<u>Atenţie !</u> Planul de conturi general, aplicat experimental în baza O.M.F. nr.403/1999, grupează conturile din grupa **45 – Grup şi asociaţi**, astfel:

- **45 – Grup şi asociaţi:**
 - 451 – Decontări în cadrul grupului
 - 4511 – Decontări în cadrul grupului
 - 4518 – Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
 - 452 – Decontări privind interesele de participare
 - 4521 – Decontări privind interesele de participare
 - 4528 – Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
 - 455 – Sume datorate asociaţilor
 - 4551 – Asociaţi conturi curente
 - 4558 – Asociaţi dobânzi la conturi curente
 - 456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul
 - 457 – Dividende de plată
 - 458 – Decontări din operaţii în participaţie
 - 4581 – Decontări din operaţii în participaţie – activ
 - 4582 – Decontări din operaţii în participaţie – pasiv

Notă ! Problema **grupurilor** şi a **conturilor consolidate** va fi tratată într-un alt volum al prezentei lucrări.

IV.5.1. Contabilitatea decontărilor în cadrul grupului

În cadrul unităţilor din cadrul grupului pot avea loc operaţii de acordare reciprocă de ajutoare financiare cu titlu rambursabil, precum şi transmiteri reciproce de bunuri şi valori, sub formă de ajutoare, elementele patrimoniale ce fac obiectul transmiterii lor între unităţile din cadrul grupului sunt purtătoare de **dobânzi,** care pentru unitatea care le suportă reprezintă **cheltuieli**, respectiv **venituri** pentru unităţile care le primesc.

Reflectarea în contabilitate a decontărilor în cadrul grupului se realizează cu ajutorul contului **451- Decontări în cadrul grupului,** cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II, astfel:

- 4511 – Decontări în cadrul grupului
- 4518 – Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului.

- **451 – Decontări în cadrul grupului**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa operaţiilor privind virările de sume între unităţile aparţinând aceluiaşi grup
 - ***Conţinutul economic:***
 - **cont de creanţe,** atunci când reflectă valori transmise altor unităţi din cadrul grupului;
 - **cont de datorii,** atunci când reflectă valori primite de la o unitate din cadrul grupului;
 - ***Funcţia contabilă – cont bifuncţional,*** *care funcţionează:*
 - ca un **cont de activ,** atunci când exprimă creanţe;
 - ca un **cont de pasiv,** atunci când exprimă datorii;
 - ***Se debitează:***
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar, aferente creanţelor în devize (765);
 - cu preţul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate la unităţile din cadrul grupului (772);
 - cu sumele virate altor unităţi din cadrul aceluiaşi grup (5121, 5124, 5311, 5314);
 - cu dobânzile aferente împrumuturilor acordate (766);
 - cu dividendele de încasat din participaţii (761).
 - ***Se creditează:***
 - cu sumele încasate de la alte unităţi din cadrul aceluiaşi grup (5121, 5124, 5311, 5314);
 - cu dobânzile aferente împrumuturilor încasate (666);
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente creanţelor în devize (665);

- cu dobânzile aferente împrumuturilor pe termen lung şi mediu, primite de la alte unităţi din cadrul grupului (168);
- cu valoarea debitelor scăzute din evidenţă (671);
- cu încasarea dividendelor din participaţii.

- ***Soldul final:***
 - soldul debitor reprezintă datoriile celorlalte unităţi ale grupului faţă de unitate;
 - soldul creditor reflectă datoriile unităţii faţă de celelalte unităţi din cadrul grupului.

▪ **Contul 4511 – Decontări în cadrul grupului:**

- ***Elementul evidenţiat***
 - ţine evidenţa operaţiilor privind virările de sume între unităţile aparţinând aceluiaşi grup.
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de creanţe, atunci când exprimă valori transmise altor unităţi din cadrul grupului;
 - cont de datorii, atunci când exprimă valori primite de la o unitate din cadrul grupului.
- ***Funcţia contabilă** - cont bifuncţional, care se comportă:*
 - ca un cont de activ, atunci când exprimă creanţe;
 - ca un cont de pasiv, atunci când exprimă datorii.

A. Funcţionarea contului la unitatea primitoare de valori (împrumuturi):

- ***Se creditează:***
 - cu sumele în lei sau valută, încasate de la alte unităţi din cadrul grupului (5121, 5124, 5311, 5314);
 - cu încasarea dividendelor din participaţii (5121);
- ***Se debitează:***
 - cu sumele în lei sau în valută, virate la alte unităţi din cadrul aceluiaşi grup (5121, 5124);
 - cu dividendele de încasat din participaţii (761);
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar, la stingerea datoriilor în devize (765);

B. Funcţionarea contului la unităţile care transmit valori (acordă împrumuturi):

- ***Se debitează:***
 - cu sumele în lei sau în valută virate altor unităţi din cadrul grupului (5121, 5124, 5311, 5314);
 - cu dividendele de încasat din participaţii (765);
- ***Se creditează:***
 - cu sumele în lei sau în valută, restituite de alte unităţi din cadrul grupului (5121, 5124, 5311, 5314);
 - cu încasarea dividendelor din participaţii (5121);

- cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, la stingerea creanţelor în valută (665);
- *Soldul final:*
 - **soldul creditor,** atunci când exprimă datorii faţă de celelalte unităţi din cadrul grupului;
 - **soldul debitor,** atunci când exprimă creanţe faţă de celelalte unităţi din cadrul grupului.

Contul **4511 – Decontări în cadrul grupului** se poate dezvolta în conturi analitice, deschise pe unităţi participante la relaţiile de decontare din cadrul grupului.

- **Contul 4518 – Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului.**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa dobânzilor aferente decontărilor în cadrul grupului;
 - ***Conţinutul economic:***
 - **cont de creanţe,** la unitatea care acordă valori (împrumuturi);
 - **cont de datorii,** la unitatea care primeşte valori (împrumuturi);
 - ***Funcţia contabilă – cont bifuncţional, care se comportă:***
 - ca un **cont de activ**, atunci când exprimă creanţe;
 - ca un **cont de pasiv**, atunci când exprimă datorii.

A. Funcţionarea contului la unităţile care acordă valori (împrumuturi):

- ***Se debitează:***
 - cu dobânda datorată pentru împrumuturile acordate altor unităţi din cadrul grupului (766);
- ***Se creditează:***
 - cu dobânda încasată de la alte unităţi din cadrul grupului, pentru împrumuturile acordate acestora (5121);

B. Funcţionarea contului la unităţile care primesc valori (împrumuturi):

- ***Se creditează:***
 - cu dobânzile aferente împrumuturilor primite, datorate altor unităţi din cadrul grupului (666);
- ***Se debitează:***
 - cu plata dobânzilor datorate, pentru împrumuturilor primite (5121);
- ***Soldul final:***
 - **sold creditor**, atunci când exprimă dobânda datorată altor unităţi din cadrul grupului;
 - **sold debitor**, atunci când exprimă dobânda de primit de la alte unităţi din cadrul grupului.

Contul 4518 – Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului se poate dezvolta în conturi analitice, deschise pe unităţi participante, de relaţii de decontare din cadrul grupului.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Reflectarea în contabilitate a sumei de 5.000.000 lei virate altei unități din cadrul grupului, reprezentând datorii, împrumuturi acordate, rambursări de sume sau alte asemenea operații.

Formula contabilă:

5.000.000	4511 – Decontări în cadrul grupului	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314, 542)	5.000.000

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a dividendelor de încasat din participație, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	4511 – Decontări în cadrul grupului	=	781 – Venituri din participații	5.000.000

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a unor diferențe favorabile de curs valutar, în sumă de 5.000.000 lei, aferente creanțelor în diverse față de întreprinderile din grup.

Formula contabilă:

5.000.000	4511 - Decontări în cadrul grupului	=	765 – Venituri din diferențe de curs valutar	5.000.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a prețului de vânzare a unor imobilizări financiare în sumă de 5.000.000 lei, cedate la unitățile din cadrul grupului.

Formula contabilă:

5.000.000	4511 - Decontări în cadrul grupului	=	7721 – Venituri din cedarea activelor	5.000.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a dobânzii de încasat, în sumă de 5.000.000 lei, aferentă împrumuturilor acordate.

Formula contabilă:

5.000.000	4518 – Decontări în cadrul grupului	=	7721 – Venituri din dobânzi	5.000.000

Exemplul 6. Reflectarea în contabilitate a încasării sumei de 5.000.000 lei, reprezentând creanțe din împrumuturi.

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	4511 – Decontări în cadrul grupului	5.000.000

Exemplul 7. Reflectarea în contabilitate a dobânzii aferente împrumutului pe termen lung, datorate unităților din cadrul grupului, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	4518 – Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului	5.000.000

Exemplul 8. Reflectarea în contabilitate a încasării dividendelor din participații, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	4511 – Decontări în cadrul grupului	5.000.000

Exemplul 9. Un agent economic acordă prin virament un avans financiar în sumă de 8.000.000 lei, din care 3.000.000 lei în contul curent al filialei.

Formula contabilă:

5.000.000	2671 – Creanțe legate de participație	=	5121 – Conturi la bănci în lei	8.000.000
3.000.000	4511 – Decontări în cadrul grupului			

- Reflectarea în contabilitate a rambursării unei părți de 1.000.000 lei din avansul acordat în contul curent al asociaților (filialei).

Formula contabila:

1.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	4511 – Decontări în cadrul grupului	1.000.000

• Reflectarea în contabilitate a dobânzilor neexpirate, cuvenite pentru avansul financiar acordat, astfel:

- pentru avansul sub formă de creanţe imobilizate = 500.000 lei:

Formula contabilă:

500.000	2678 – Dobânzi aferente creanţelor imobilizate	=	763 – Venituri din creanţe imobilizate	500.000

- pentru avansul acordat în contul curent = 200.000 lei:

Formula contabilă:

200.000	4518 – Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului	=	766 – Venituri din dobânzi	200.000

Exemplul 10. Reflectarea în contabilitate a unor diferenţe nefavorabile de curs valutar, în sumă de 5.000.000 lei, la creanţele avute.

Formula contabilă:

5.000.000	665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	4511 – Decontări în în cadrul grupului	5.000.000

Exemplul 11. Reflectarea în contabilitate a unei creanţe de 5.000.000 lei, transformată în pierderi, ca urmare a insolvabilităţii firmei la care există creanţa.

Formula contabilă:

5.000.000	6718 – Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune	=	4511 – Decontări în cadrul grupului	5.000.000

Exemplul 12. Reflectarea în contabilitate a unei dobânzi de 5.000.000 lei, datorate pentru un împrumut pe termen lung.

Formula contabilă:

5.000.000	1687 – Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate	=	4511 – Decontări în cadrul grupului	5.000.000

Exemplul 13. Reflectarea în contabilitate a încasării dobânzii de 5.000.000 lei pentru ajutoarele financiare acordate.

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	4518 – Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului	5.000.000

Exemplul 14. Reflectarea în contabilitate a dobânzilor calculate pentru ajutoarele acordate, care nu se încasează şi se înscriu în creanţa totală faţă de unităţile din cadrul grupului (5.000.000 lei).

Formula contabilă:

5.000.000	4511 – Decontări în cadrul grupului	=	4518 – Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului	5.000.000

IV.5.2. Contabilitatea decontărilor cu asociaţii – conturi curente

Decontările dintre agenţii economici şi acţionarii sau asociaţii lor se pot grupa în următoarele categorii:

- Decontări privind creşterea sau descreşterea capitalului social;
- Decontări privind dividendele;
- Decontări privind utilizarea temporară reciprocă a unor disponibilităţi băneşti aparţinând acţionarilor sau asociaţilor.

Drept urmare, acţionarii sau asociaţii pot face următoarele operaţiuni cu firma :

- pot pune la dispoziţia firmei anumite sume de bani pentru a putea fi folosite de aceasta;
- pot lăsa la dispoziţia firmei dividendele cuvenite din profitul realizat de firmă.

Sumele lăsate la dispoziția firmei de asociați sau acționari, indiferent de natura lor, **sunt purtătoare de dobânzi**, care reprezintă:

- Venituri, pentru acționari sau asociați;
- Cheltuieli financiare pentru firmă.

> **Atenție !** Cheltuielile financiare de natura dobânzilor, calculate la sumele aparținând acționarilor sau asociaților, sunt **nedeductibile fiscal.**

Reflectarea în contabilitate a decontărilor cu asociații – conturi curente se realizează cu ajutorul contului **4551 – Asociați – conturi curente,** cont sintetic de gradul I, care se dezvoltă în următoarele conturi de gradul II, astfel:

- 4551 – Asociați – conturi curente;
- 4558 – Dobânzi – conturi asociați.

▪ **Contul 4551 – Asociați – conturi curente:**

- ***Elementul evidențiat:***
 - ține evidența sumelor lăsate temporar la dispoziția unității de către acționari sau asociați;
- ***Conținutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcția contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu sumele depuse de asociați (512,531);
 - cu dobânzile curente cuvenite asociaților pentru disponibilitățile depuse la unitate (666);
 - cu sumele lăsate în contul curent al asociaților, reprezentând dividende (457);
- ***Se debitează:***
 - cu diferențele favorabile de curs valutar, cu ocazia restituirii sumelor depuse în devize (765);
 - cu sumele virate sau restituite în numerar de către asociați (512, 531);
- ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând sumele datorate de unitate către acționari sau asociați.

▪ **Contul 4551 – Asociați – conturi curente:**

- ***Elementul evidențiat:***
 - ține evidența sumelor lăsate temporar la dispoziția unității de către acționari sau asociați;

- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu sumele lăsate în contul curent al asociaţilor, reprezentând dividende (457);
 - cu sumele depuse la unitate de asociaţi sau acţionari (5311, 5314, 5121, 5124)
- ***Se debitează:***
 - cu sumele virate către asociaţi sau acţionari (5121, 5124);
 - cu sumele restituite în numerar către acţionari sau asociaţi (5311);
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar, cu ocazia restituirii sumelor depuse în valută (765);
- ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând sumele datorate de unitate, către acţionari sau asociaţi.

Contul **4551 – Asociaţi – conturi curente** se poate dezvolta în conturi analitice, pe acţionari sau asociaţi, cărora le aparţin sumele aflate temporar la dispoziţia unităţii.

- **Contul 4558 – Dobânzi – conturi asociaţi:**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa dobânzilor aferente sumelor lăsate temporar la dispoziţia unităţii de către acţionari sau asociaţi, datorate acestora;
 - ***Conţinut economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt;
 - ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
 - ***Se creditează:***
 - cu dobânzile curente, datorate acţionarilor sau asociaţilor pentru disponibilităţile băneşti depuse la unitate (666);
 - ***Se debitează:***
 - cu plata dobânzilor curente către acţionari sau asociaţi, pentru disponibilităţile depuse temporar la unitate;
 - ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând dobânzile datorate acţionarilor sau asociaţilor.

Contul **4558 – Dobânzi – conturi asociaţi** se poate dezvolta în conturi analitice, pe acţionari sau asociaţi, cărora agentul economic le datorează dobânzi.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Acţionarii sau asociaţii lasă la dispoziţia unităţii următoarele sume:

- Curs valutar = 25.000 lei/$
- Sume depuse în contul curent (în lei) = 5.000.000 lei;
- Sume depuse în contul curent (în valută) = 500 $ x 25.000 lei/$ = 12.500.000 lei;
- Sume depuse în numerar (în lei) = 2.000.000 lei;
- Sume depuse în numerar (în valută) = 100$ x 25.000 lei/$ = 2.500.000lei;
- Dividende lăsate în contul asociaţilor = 8.000.000 lei;
- Dobânzi calculate la sumele lăsate la dispoziţia unităţii = 1.000.000 lei;

a) Reflectarea în contabilitate a sumelor în lei şi în valută încasate la dispoziţia firmei, de la acţionari sau asociaţi.

Formula contabilă:

	%	=	4551 – Asociaţi – conturi curente	22.000.000
5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei			
12.500.000	5124 – Conturi la bănci în devize			
2.000.000	5311 – Casa în lei			
2.500.000	5314 – Casa în devize			

b) Reflectarea în contabilitate a dividendelor lăsate la dispoziţia firmei;

Formula contabilă:

8.000.000	457 – Dividende de plată	=	4551 – Asociaţi – conturi curente	8.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a dobânzilor calculate la sumele depuse:

Formula contabilă:

1.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	4558 – Dobânzi - conturi asociaţi	1.000.000

d) Reflectarea în contabilitate a plăţii dobânzilor către acţionari sau asociaţi:

Formula contabilă:

1.000.000	4558 – Dobânzi - conturi asociaţi	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.000.000

e) Reflectarea în contabilitate a sumelor virate sau restituite asociaţilor sau acţionarilor:

Formula contabilă:

22.000.000	4551 – Asociaţi - conturi curente	=	%	
			5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000
			5124 – Conturi la bănci în devize	12.500.000
			5311 – Casa în lei	2.000.000
			5314 – Casa în devize	2.500.000

f) Dacă presupunem că la restituirea sumelor în devize se constată diferenţe favorabile de curs valutar în sumă de 500.000 lei, se face următoarea înregistrare:

Formula contabilă:

500.000	4551 – Asociaţi - conturi curente	=	765 – Venituri din diferenţe de curs valutar	500.000

g) Dacă dobânzile exigibile nu sunt achitate asociaţilor, ci sunt incluse în conturile curente ale acestora se face următoarea înregistrare:

Formula contabilă:

1.000.000	4558 – Dobânzi - conturi asociaţi	=	4551 – Asociaţi – conturi curente	1.000.000

Exemplul 2. Un agent economic înregistrează în contabilitate **dividendele nete** neridicate de asociaţi sau acţionari, depuse în conturile curente ale acestora şi lăsate la dispoziţia firmei, în sumă de 5.000.000 lei.
Dobânda calculată este de 1.000.000 lei.

a) Reflectarea în contabilitate a dividendelor lăsate la dispoziţia firmei:

Formula contabilă:

5.000.000	457 – Dividende de plată	=	4551 – Asociaţi – conturi curente	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a dobânzii cuvenite asociaţilor sau acţionarilor pentru disponibilităţile cedate temporar, pentru a fi folosite de unitate:

Formula contabilă:

1.000.000	666 – Cheltuieli privind dobânzile	=	4558 – Dobânzi – conturi asociaţi	1.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a restituirii în numerar a sumelor datorate asociaţilor;

Formula contabilă:

	%	=	5311 – Casa în lei	6.000.000
5.000.000	4551 – Asociaţi - conturi curente			
1.000.000	4558 – Dobânzi - conturi asociaţi			

IV.5.3. Contabilitatea decontărilor cu asociaţii privind capitalul

După cum se cunoaşte, conturile de capitaluri cuprind totalitatea surselor de finanţare stabile, aflate la dispoziţia unităţii patrimoniale, formate din:

- Capitaluri proprii;
- Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli asimilate capitalurilor proprii;
- Împrumuturile pe termen lung şi mediu;
- Alte surse cu durata de finanţare mai mare de un an.

Capitalul propriu reprezintă totalitatea capitalurilor proprietate individuală sau ale asociaţilor, care se înscriu în pasivul bilanţului şi se compun din **aporturile de capital** (capital social) şi primele legate de capital, diferenţele nerepartizate, reportate din anii precedenţi, subvenţiile pentru investiţii şi provizioanele reglementate.

Capitalul social este egal cu valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale, respectiv cu valoarea aportului în natură sau în numerar, a rezervelor încorporate şi a profitului repartizat pentru majorarea capitalului sau altor operaţiuni care conduc la modificarea acestuia.

În consecinţă, decontările agenţilor economici cu acţionarii sau asociaţii se grupează în două mari categorii, respectiv:

- **Decontări privind capitalul:**
 - Subscrierile de capital social de către acţionari şi asociaţi, care generează **creanţe** ale agenţilor economici;
 - Restituiri de capital social sau activ social, rămas la dizolvarea agentului economic, care generează datorii faţă de acţionari sau asociaţi.
- **Decontări privind dividendele,** adică repartizările din profitul realizat de agenţii economici către acţionari sau asociaţi (datorii ale firmei).

Reflectarea în contabilitate a creanţelor şi datoriilor din operaţiuni asupra capitalului se realizează cu ajutorul contului **456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul**, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- **Contul 456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul:**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa aporturilor subscrise de asociaţi pentru constituirea şi creşterea capitalului social, respectiv micşorarea sau lichidarea capitalului social;
 - ***Conţinutul economic:***
 - **cont de creanţe**, atunci când are loc constituirea sau majorarea capitalului social prin aport al acţionarilor sau asociaţilor;
 - **cont de datorii**, atunci când are loc micşorarea sau lichidarea capitalului social, care generează obligaţii faţă de acţionari sau asociaţi;
 - ***Funcţia contabilă*** *– cont bifuncţional care se comportă astfel:*
 - ca un **cont de activ**, atunci când exprimă creanţe;
 - ca un **cont de pasiv**, atunci când exprimă datorii.

A. Funcţionarea contului atunci când exprimă creanţe (cont de activ):

- ***Se debitează:***
 - cu capitalul subscris de acţionari sau asociaţi în natură şi în numerar (1011);
 - cu valoarea primelor stabilite la subscrierea capitalului social.
- ***Se creditează:***
 - cu aportul în natură, reprezentat de imobilizări necorporale, al acţionarilor sau asociaţilor la capitalul social (205-208);
 - cu aportul în natură, reprezentat de imobilizări corporale, al acţionarilor sau asociaţilor la capitalul social (2111-2126);
 - cu aportul în natură, reprezentat de imobilizări financiare, al acţionarilor sau asociaţilor la capitalul social (261-267);
 - cu aportul în natură, reprezentat de bunuri de natura stocurilor, al acţionarilor sau asociaţilor, la capitalul social (300-381);
 - cu aportul reprezentat de titluri de plasament al acţionarilor sau asociaţilor la capitalul social (503-508);
 - cu sumele depuse ca aport în numerar, la constituirea capitalului social, prin depunerea la bancă (5121, 5124);
 - cu sumele depuse în numerar, la constituirea capitalului social, prin depunerea în numerar la casieria unităţii (5311,5314);
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, rezultate cu ocazia vărsării capitalului subscris (1068 sau 665);

B. Funcţionarea contului atunci când exprimă datorii (cont de pasiv):

- ***Se creditează:***
 - cu capitalul social retras de acţionari sau asociaţi (1012);
 - cu obligaţiile de restituire către acţionari sau asociaţi a capitalului social, în cazul lichidării societăţilor comerciale(1012);

- ***Se debitează:***
 - cu sumele plătite acţionarilor sau asociaţilor cu ocazia retragerii capitalurilor sau lichidării societăţilor comerciale (5121, 5124);
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar, cu ocazia restituirii de capital social în devize (1068 sau 765).

EXEMPLE:

Exemplul 1. Se aportează la capitalul social al unei firme suma de 5.000.000 lei depusă în contul bancar.

Reflectarea în contabilitate a acestei operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a subscrierii sumei la capitalul social:

Formula contabilă:

5.000.000	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	1011 – Capital subscris nevărsat	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vărsării efective a sumei la capitalul social:

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a constituirii capitalului social cu sumele depuse:

Formula contabilă:

5.000.000	1011 – Capital subscris nevărsat	=	1012 – Capital subscris vărsat	5.000.000

d) Dacă s-ar proceda la restituirea sumei către asociaţi sau acţionari, la retragerea lor din societate, se face înregistrarea:

Formula contabilă:

5.000.000	1011 – Capital subscris nevărsat	=	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	5.000.000

şi respectiv:

5.000.000	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	5.000.000

Exemplul 2. O societate comercială prezintă următoarea situaţie:

- Capital social = 30.000.000 lei;
- Valoarea nominală a unei acţiuni (V_n) = 25.000 lei/acţiuni;
- Număr de acţiuni = $\frac{30.000.000}{25.000}$ = 1.200 acţiuni;
- Alte capitaluri proprii = 5.000.000 lei;
- Adunarea generală a acţionarilor (AGA) hotărăşte majorarea capitalului social cu 1.000 de acţiuni;

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Determinarea valorii matematice contabile a unei acţiuni:

$$VMC = \frac{ANC}{N_a} = \frac{Cs + A_{cp}}{N_a}$$

în care:

- VMC - valoarea matematică contabilă a unei acţiuni;
- ANC - activul net contabil;
- C_s - capitalul social;
- A_{cp} - alte capitaluri proprii;
- N_a - numărul de acţiuni existent.

Rezultă:

$$VMC = \frac{ANC}{N_a} = \frac{C_s + A_{cp}}{N_a} = \frac{30.000.000 + 5.000.000}{1.200} = 29.167 \text{ lei}$$

$$\boxed{VMC = 29.167 \text{ lei}}$$

b) Determinarea primelor de emisiune:

$$\boxed{P_e = V_e - V_n}$$

în care:

P_e - prima de emisiune;
V_e - valoarea de emisiune (29.167 lei/acţiunea);
V_n - valoarea nominală a unei acţiuni (25.000 lei/acţiunea).

Rezultă:

P_e = ($V_e - V_n$) x 1.000 acţiuni noi = (29.167 – 25.000) x 1.000 = 4.167 x 1.000 =
= 4.167.000 lei

Acelaşi rezultat se obţine şi astfel:

- V_e = 1.000 acţiuni x 29.167 lei/acţiunea = 29.167.000 lei
- V_n = 1.000 acţiuni x 25.000 lei/acţiunea = 25.000.000 lei

Diferenţa (prima de emisiune) = 29.167.000 - 25.000.000 = 4.167.000 lei

$$\boxed{P_e = 4.167.000 \text{ lei}}$$

c) Reflectarea în contabilitate a subscrierii noilor acţiuni (1.000 acţiuni) la valoarea de emisie (vânzare).

Formula contabilă:

29.167.000	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	=	%	
			1011 – Capital subscris nevărsat	25.000.000
			1041 – Prime de emisiune sau de aport	4.167.000

d) Reflectarea în contabilitate a vărsării efective a valorii noilor emisiuni de acţiuni la capitalul social:

Formula contabilă:

29.167.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul	29.167.000

e) Reflectarea în contabilitate a constituirii capitalului social:

Formula contabilă:

	%	=	1012 – Capital subscris nevărsat	29.167.000
25.000.000	1011 – Capital subscris nevărsat			
4.167.000	1041 – Prime de emisiune sau de aport			

Exemplul 3. Se aportează la capitalul social următoarele bunuri în natură, evaluate la valoarea de aport:

- Terenuri = 10.000.000 lei
- Mijloace fixe = 7.000.000 lei
- Materiale consumabile = 3.000.000 lei
- Mărfuri = 2.000.000 lei

Total aport în natură = 22.000.000 lei

a) Reflectarea în contabilitate a subscrierii la capitalul social:

Formula contabilă:

22.000.000	456 – Decontări cu asociații privind capitalul	=	1014 – Capital subscris nevărsat	22.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a vărsării bunurilor în natură la capitalul social:

Formula contabilă:

	%	=	456 – Decontări cu asociații privind capitalul	22.000.000
10.000.000	211 – Terenuri			
7.000.000	212 – Mijloace fixe			
3.000.000	301 – Materiale consumabile			
2.000.000	371 – Mărfuri			

c) Reflectarea în contabilitate a constituirii capitalului social:

Formula contabilă:

22.000.000	1011 – Capital subscris vărsat	=	1012 – Capital subscris vărsat	22.000.000

__*Exemplul 4.*__ Reflectarea în contabilitate a diferențelor nefavorabile de capital social, în sumă de 1.000.000 lei, rezultate cu ocazia vărsării efective a capitalului subscris.

Formula contabilă:

1.000.000	1068 – Alte rezerve (665)	=	456 – Decontări cu asociații privind capitalul	1.000.000

__*Exemplul 5.*__ Reflectarea în contabilitate a diferențelor favorabile de curs valutar în sumă de 1.000.000 lei, aferente creanțelor și datoriilor în valută, legate de capitalul social.

Formula contabilă:

1.000.000	456 – Decontări cu asociații privind capitalul	=	1068 – Alte rezerve (765)	1.000.000

IV.5.4. Contabilitatea decontărilor privind dividendele de plată

Dividendele reprezintă orice distribuire făcută de o persoană juridică, în bani și/sau în natură, în favoarea acționarilor sau asociaților, din profitul stabilit pe baza bilanțului contabil anual și a contului de profit și pierdere.

În această categorie de venit se cuprind în vederea impunerii și sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la **fondurile închise de investiții.**

Desigur, repartizarea dividendelor pe acționari sau asociați se face în raport cu aportul lor la capitalul social al firmei.

Reflectarea în contabilitate a decontării dividendelor de plată cu acționarii și/sau asociații se realizează cu ajutorul contului **457 – Dividende de plată**, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- **Contul 457 – Dividende de plată**
 - ***Elementul evidențiat:***
 - ține evidența dividendelor datorate acționarilor sau asociaților, potrivit aportului la capitalul social.

- ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt.
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv.
- ***Se creditează:***
 - cu dividendele datorate acţionarilor sau asociaţilor din profitul anilor precedenţi, amânat la repartizare (107);
 - cu dividendele datorate acţionarilor sau asociaţilor din profitul anului curent (129).
- ***Se debitează:***
 - cu sumele achitate acţionarilor sau asociaţilor prin bancă (5121);
 - cu sumele achitate acţionarilor sau asociaţilor în numerar, prin casieria unităţii (5311);
 - cu sumele lăsate în contul curent al asociaţilor reprezentând dividendele (4551);
 - cu impozitul pe dividende datorat bugetului de stat (446);
 - cu dividendele trecute la capitalul social, după reţinerea impozitului corespunzător (1012).
- ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând dividendele datorate de unitate acţionarilor sau asociaţilor.

Contul **457 – Dividende de plată** se poate dezvolta în conturi analitice, pe asociaţi sau acţionari, cărora li se cuvin dividende.

Dividendele distribuite se impozitează cu o cotă de **5%** aplicată asupra sumei brute a acestora.

Obligaţia calculării, reţinerii şi virării impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, o dată cu plata dividendelor către acţionari sau asociaţi.

În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acţionarilor sau asociaţilor până la sfârşitul anului (exerciţiului financiar) în care s-a aprobat bilanţul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

Conform Ordonanţei nr.73/1999 privind impozitul pe venit, impozitul pe dividende este un **impozit final,** adică nu se mai supune globalizării veniturilor.

<u>Exemplul 1.</u> Reflectarea în contabilitate a dividendelor datorate acţionarilor, în sumă de 10.000.000 lei, din profitul realizat în anul curent.

Formula contabilă:

10.000.000	129 - Repartizarea profitului	=	457 – Dividende de plată	10.000.000

- Reflectarea în contabilitate a obligației de plată a impozitului pe dividende la bugetul statului.

 - Dividende repartizate = 10.000.000 lei

 - Impozit pe dividende = 5% = $\frac{10.000.000 \times 5}{100}$ = 500.000 lei

Formula contabilă:

500.000	457 – Dividende de plată	=	446 – Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	500.000

- Reflectarea în contabilitate a plății dividendelor nete către salariați:

$$D_n = D_b - I_d$$

în care:

D_n - dividendul net de plată;
D_b - dividendele brute;
I_d - impozitul pe dividende.

Rezultă:

$D_n = D_b - I_d = 10.000.000 - 500.000 = 9.500.000$ lei

La plata efectivă a dividendelor, acționarii sau asociații au **trei operațiuni:**

a) Achitarea să se facă în numerar prin casierie:

Formula contabilă:

9.500.000	457 – Dividende de plată	=	5311 – Casa în lei	9.500.000

b) Achitarea dividendelor să se facă prin contul curent:

Formula contabilă:

9.500.000	457 – Dividende de plată	=	5121 – Conturi la bănci în lei	9.500.000

c) Asociaţii sau acţionarii să lase dividendele la dispoziţia firmei, în contul curent al asociaţilor.

Formula contabilă:

9.500.000	457 – Dividende de plată	=	4551 – Asociaţi–conturi curente	9.500.000

Desigur, în funcţie de contractele sau înţelegerile dintre firmă şi acţionarii sau asociaţii ei aceste forme de distribuire se pot combina.

Notă ! În situaţia când dividendele datorate acţionarilor sau asociaţilor sunt din profitul realizat în anii precedenţi, la repartizarea profitului pentru dividende nu se mai utilizează contul **129 – Repartizarea profitului,** fiind utilizat în acest sens contul **107 – Rezultatul reportat.**

În cazul exemplului prezentat, dacă profitul era din anii precedenţi, nerepartizat, se face înregistrarea:

10.000.000	107 – Rezultatul reportat	=	457 – Dividende de plată	10.000.000

… urmată de impozitare şi celelalte înregistrări prezentate.

IV.5.5. Contabilitatea decontărilor din operaţiuni în participaţie

Pentru realizarea unor obiective sau afaceri în comun, două sau mai multe persoane juridice sau persoane fizice care au calitatea de comerciant se **pot asocia,** fără a da naştere la o nouă persoană juridică, luând naştere în acest caz o **asociaţie în participaţie.**

Fiecare dintre persoanele juridice sau fizice care participă la asociaţia în participaţie pune la dispoziţia asociaţiei o parte din activele sale patrimoniale sau desfăşoară anumite activităţi pentru realizarea obiectivelor prevăzute în **contractul de asociere,** iar rezultatele financiare se repartizează între participanţi, în funcţie de cota de participare a fiecăruia la asociaţia în participaţie.

Cheltuielile şi veniturile determinate de operaţiunile în participaţie se contabilizează distinct, de către unul din asociaţi, conform prevederilor contractului de asociere.

La sfârşitul perioadei de raportare, cheltuielile şi veniturile înregistrate, în funcţie de natura lor, se transmit pe bază de decont, fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

În practica contabilă s-a mai impus o metodă, şi anume: aceea de integrare a contabilităţii asociaţiei în participaţie în contabilitatea unui coparticipant, dar cu desfăşurarea pe conturi analitice a veniturilor, cheltuielilor, a altor creanţe şi datorii pe ceilalţi coparticipanţi la asociaţia în participaţie.

Veniturile și cheltuielile aferente, transmise la sfârșitul perioadei de gestiune, pe bază de decont, fiecărui participant vor afecta rezultatul exercițiului propriu al fiecărui participant la asociație.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor din participație, a decontării veniturilor și cheltuielilor din participații, respectiv a sumelor virate între participanți se realizează cu ajutorul contului **458 – Decontări din operații în participație,** cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- **Contul 458 – Decontări din operații în participație:**
 - ***Elementul evidențiat:***
 - ține evidența operațiilor din participație, a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operații în participație, precum și a sumelor virate între participanți.
 - ***Conținutul economic:***
 - **cont de datorii,** atunci când exprimă sume de plată participanților la asociere;
 - **cont de creanțe,** atunci când exprimă sume de încasat de la participanții în asociere.
 - ***Se creditează:***
 - cu veniturile realizate din operații în participație, transferate coparticipanților, conform contractului de asociere (701 – 787);
 - cu cheltuielile primite prin transfer, din operații în participație (600 – 687);
 - cu sumele primite de la coparticipanți sau cele primite ca rezultat al operațiilor în participație (5121, 5311);
 - ***Se debitează:***
 - cu veniturile primite prin transfer din operațiile în participație (701 – 787);
 - cu cheltuielile transferate din operații în participație (600 -687);
 - cu amortizarea transferată pentru imobilizări utilizate în operații de participație, conform contractelor de asociere (280, 281);
 - cu sumele achitate coparticipanților sau virate ca rezultat al operației în participație (5121, 5311);
 - ***Soldul final*** *poate fi:*
 - **soldul creditor,** reprezentând sumele datorate coparticipanților, ca rezultat favorabil (profit), din operații în participație, precum și sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operații în participație;
 - **soldul debitor,** reprezentând sumele ce urmează a fi încasate din operații în participație, ca rezultat favorabil (profit), sau sumele datorate de către coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi, înregistrate din operații în participație.

Contul 458 – Decontări din operaţii în participaţie se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II, care **nu se folosesc în practica contabilă,** respectiv, conturile:

- 4581 – Decontări din operaţii în participaţie – activ (exprimând creanţele);
- 4582 – Decontări din operaţii în participaţie – pasiv (exprimând datoriile);

În practica contabilă, contul 458 – Decontări din operaţii în participaţie se dezvoltă în conturi analitice, pe asociaţi sau coparticipanţi.

<u>EXEMPLE:</u>

<u>Exemplul 1.</u> În vederea realizării de operaţiuni comerciale în comun, firmele A şi B realizează o **asociere în participaţie,** contribuţia celor două firme fiind:

- Firma A = 70 %
- Firma B = 30 %

Contabilitatea asociaţiei în participaţie este ţinută de firma A, care calculează şi achită impozitul pe profit.

În cursul unei perioade de gestiune se realizează următoarele venituri şi cheltuieli:

- Venituri – total = 5.000.000 lei
- Cheltuieli – total = 4.000.000 lei

Profit brut (Pb) = 5.000.000 – 4.000.000 = 1.000.000 lei

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune următoarele:

Reflectarea operaţiilor

I. În contabilitatea asociaţiei în participaţie:

a) Reflectarea în contabilitate a colectării veniturilor totale:

Formula contabilă:

5.000.000	% Diverse conturi de valori materiale şi băneşti	=	Conturile 701 – 787	5.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a colectării cheltuielilor totale:

Formula contabilă:

4.000.000	Conturile 600 - 687	=	% Diverse conturi de valori materiale şi băneşti	4.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a transmiterii veniturilor, cheltuielilor și a profitului brut către coparticipantul A (70%):

- **Reflectarea în contabilitate a transmiterii veniturilor la firma A:**

$$C_v = V_t \times 70\%$$

în care:

C_v - cota de venituri care se transmite participantului A;
V_t - veniturile totale realizate de asociația în participație;
70% - cota de participare la asociație a firmei A.

Rezultă:

$$C_v = V_t \times 70\% = 5.000.000 \times 70\% = \frac{5.000.000 \times 70}{100} = 3.500.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

3.500.000	Conturile 721 - 787	=	458 – Decontări din operații în participație (A)	3.500.000

- Reflectarea în contabilitate a transmiterii cheltuielilor la firma A:

$$C_{ch} = CH_t \times 70\%$$

în care:

C_{ch} - cota de cheltuieli care se transmite participantului A (firmaA);
CH_t - cheltuieli totale ale asociației în participație;
70% - cota de participare la asociație a firmei A.

Rezultă:

$$C_{ch} = CH_t \times 70\% = 4.000.000 \times 70\% = \frac{4.000.000 \times 70}{100} = 2.800.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

2.800.000	458 – Decontări din operații în în participație (A)	=	Conturile 600 – 687	2.800.000

- Reflectarea în contabilitate a transmiterii profitului brut de către coparticipantul A:

$$P_b = V_t - CH_t$$

în care:

P_b - profitul brut total realizat de asociaţie;
V_t - veniturile totale;
CH_t - cheltuielile totale.

Rezultă:

$$P_b = V_t - C_{ht} = 5.000.000 - 4.000.000 = 1.000.000 \text{ lei}$$

Rezultă:

$$C_p = P_b \times 70\%$$

în care:

C_p - cota de profit brut care revine firmei A;
P_b - profitul brut total;
70% - cota de participare a firmei A la asociaţia în participaţie.

Rezultă:

$$C_p = P_b \times 70\% = 1.000.000 \times 70\% = \frac{1.000.000 \times 70}{100} = 700.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

700.000	458 – Decontări din operaţii în participaţie (A)	=	5121 – Conturi la bănci în lei	700.000

d) Reflectarea în contabilitate a transmiterii veniturilor, cheltuielilor şi profitului brut către coparticipantul B (30 %):

- Reflectarea în contabilitate a transmiterii veniturilor în cota de 30%, la coparticipantul B:

$$C_v = V_t \times 30\% = 5.000.000 \times 30\% = \frac{5.000.000 \times 30}{100} = 1.500.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

1.500.000	Conturile 701 - 787	=	458 – Decontări din operaţii în participaţie (B)	1.500.000

- Reflectarea în contabilitate a transmiterii cheltuielilor, în cota de 30%, către coparticipantul B.

$$C_{ch} = CH_t \times 30\% = 4.000.000 \times 30\% = \frac{4.000.000 \times 30}{100} = 1.200.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

1.200.000	458 – Decontări din operaţii în participaţie (B)	=	Conturile 600 – 687	1.200.000

- Reflectarea în contabilitate a transmiterii profitului brut, în cota de 30%, către coparticipantul B:

$$C_p = P_b \times 30\% = 1.000.000 \times 30\% = \frac{1.000.000 \times 30}{100} = 300.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

300.000	458 – Decontări din operaţii în participaţie (B)	=	5121 – Conturi la bănci în lei	300.000

II. Reflectarea operaţiilor în contabilitatea participantului A.

a) Reflectarea în contabilitate a preluării, la sfârşitul perioadei de gestiune, de la asociaţia în participaţie a cotei părţi de 70%, din venituri şi din cheltuieli.

- Reflectarea în contabilitate a preluării veniturilor în cotă de 70%:

Formula contabilă:

3.500.000	458 – Decontări din operaţii în participaţie (Asociaţia)	=	Conturile 701 – 787	3.500.000

- Reflectarea în contabilitate a preluării cheltuielilor în cotă de 70%:

Formula contabilă:

2.800.000	Conturile 600 - 687	=	458 – Decontări din operaţii în participaţie (Asociaţia)	2.800.000

b) Reflectarea în contabilitate a obligaţiei şi plăţii impozitului pe profit pentru întreaga asociaţie.

- Profit brut = 1.000.000 lei
- Impozit pe profit = 25 % = $\frac{1.000.000 \times 25}{100}$ = 250.000 lei

- Reflectarea în contabilitate a obligaţiei de plată a impozitului pe profit de către participantul A:

Formula contabilă:

250.000	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 – Impozitul pe profit	250.000

- Reflectarea în contabilitate a decontării (plăţii) impozitului pe profit cu bugetul statului.

Formula contabilă:

250.000	441 – Impozit pe profit	=	5121 – Conturi la bănci în lei	250.000

c) Reflectarea în contabilitate a transmiterii cotei părţi de 30% a cheltuielilor cu impozitul pe profit către asociatul B şi încasarea sumei de la acesta.

- Impozitul pe profit – total = 250.000 lei
- Cota repartizată firmei B= 30% = $\frac{250.000 \times 30}{100}$ = 75.000 lei

Formula contabilă:

75.000	458 – Decontări din operaţii în participaţie (B)	=	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit	75.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării sumei reprezentând cheltuieli cu impozitul pe profit de la participantul B.

Formula contabilă:

75.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	458 – Decontări din operaţii în participaţie (B)	75.000

- Determinarea cotei de cheltuieli cu impozitul pe profit care a rămas în sarcina firmei A.

 - Impozitul pe profit – total = 250.000 lei
 - Impozitul pe profit al firmei B = 75.000 lei

 Impozitul pe profit rămas de plată pentru firma A = 250.000 – – 75.000 = 175.000 lei

sau

$$I_p A = 250.000 \times 70\% = 175.000 \text{ lei}$$

d) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli ale firmei A, la sfârşitul perioadei de gestiune.

- Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri.

 - soldul creditor al conturilor de venituri (701- 787) = 3.500.000 lei

Formula contabilă:

3.500.000	Conturile 701 - 787	=	121 – Profit şi pierderi	3.500.000

- Reflectarea în contabilitate a includerii conturilor de cheltuieli
 - soldul debitor al conturilor de cheltuieli (600-687) = 2.800.000 lei
 - sold debitor 691 – cheltuieli cu impozitul pe profit = 175.000 lei

 Total cheltuieli = 2.975.000 lei

Formula contabilă:

2.975.000	121 – Profit şi pierderi	=	Conturile 600 – 691	2.975.000

e) Reflectarea în contabilitate a încasării cotei parte (70%) din profitul brut de la asociaţie.

$$C_p = P_b \times 70\% = 1.000.000 \times 70\% = 700.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

700.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	458 – Decontări din operaţii în participaţie (Asociaţia)	700.000

III. Reflectarea operaţiilor în contabilitatea participantului B.

a) Reflectarea în contabilitate a preluării, la sfârşitul perioadei de gestiune, de la asociaţia în participaţie, a cotei părţi de 30% din veniturile şi cheltuielile asociaţiei.

- Reflectarea în contabilitate a preluării cotei de venituri (30%).

$$C_v = 5.000.000 \times 30\% = 1.500.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

500.000	458 – Decontări din operaţii în participaţie (Asociaţie)	=	Conturile 701 – 787	1.500.000

- Reflectarea în contabilitate a preluării cotei de cheltuieli (30%).

$$C_{ch} = CH_t \times 30\% = 4.000.000 \times 30\% = 1.200.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

1.200.000	Conturile 600 - 687	=	458 – Decontări din operaţii în participaţie (Asociaţie)	1.200.000

b) Reflectarea în contabilitate a preluării obligaţiei privind impozitului pe profit şi rambursarea sumei către coparticipantul A.

$$C_{I.P.} = I_p \times 30\%$$

în care:

$C_{I.P.}$ - cote de impozit pe profit care revin firmei B;
Ip - impozitul pe profit total;
30% - cota de participare la asociaţie a firmei B.

Rezultă:

$$C_{I.P.} = I_p \times 30\% = 250.000 \times 30\% = 75.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

75.000	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	458 – Decontări din operaţii în participaţie (A)	75.000

- Reflectarea în contabilitate a rambursării sumei reprezentând cheltuieli cu impozitul pe profit către firma A.

Formula contabilă:

75.000	458 – Decontări din operaţii în participaţie (A)	=	5121 – Conturi la bănci în lei	75.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării profitului brut de la asociaţia în participaţie.

- Profit brut – total = 1.000.000 lei
- Cota de profit brut al firmei B (C_p):

$$C_p = P_b \times 30\% = 1.000.000 \times 30\% \; 300.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

300.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	458 – Decontări din operaţii în participaţie (A)	300.000

d) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune.

- Închiderea conturilor de venituri:

1.500.000	Contul 701- 787	=	121 – Profit şi pierdere	1.500.000

- Închiderea conturilor de cheltuieli, inclusiv a cheltuielilor cu impozitul pe profit:

1.275.000	121 – Profit şi pierdere	=	Conturile 600 – 691	1.275.000

<u>Atenţie !</u> În situaţia în care firma care ţine contabilitatea asociaţiei achită şi alte impozite şi taxe, aceasta va deconta după, metoda impozitului pe profit, cheltuielile cu aceste impozite, cu celelalte firme participante la asociaţie.

Exemplul 2. **(metoda integrării contabilităţii asociaţiei în participaţie în contabilitatea unui coparticipant)** – Se reia problematica primului exemplu, numai că de această dată se aplică metoda integrării contabilităţii asociaţiei în participaţie în contabilitatea unuia din coparticipanţi, respectiv în contabilitatea firmei A.

Cadrul general:

- Asociere în participaţie la care participă conform contractului de asociere firmele A şi B
- Cota de participare: - Firma A = 70%
 - Firma B = 30%
- Venituri - total = 5.000.000 lei
- Cheltuieli - total = 4.000.000 lei
- Profitul brut = 5.000.000 - 4.000.000 = 1.000.000 lei

I. Reflectarea operaţiilor în contabilitatea participantului A (care are integrată şi contabilitatea asociaţiei):

a) Reflectarea în contabilitate a colectării cheltuielilor totale:

Formula contabilă:

4.000.000	Conturile 600 - 687	=	% Diverse conturi de valori materiale şi băneşti	4.000.000

b) Reflectarea în contabilitate a colectării veniturilor totale.

Formula contabilă:

5.000.000	% Diverse conturi de valori materiale şi băneşti	=	Conturile 701 – 708	5.000.000

c) Reflectarea în contabilitate a transmiterii veniturilor şi cheltuielilor, la coparticipantul B, în cotă de 30%.

- Reflectarea în contabilitate a transmiterii veniturilor în cotă de 30% la firma B.

$$C_v = V_t \times 30\% = 5.000.000 \times 30\% = 1.500.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

1.500.000	Conturile 701 - 787	=	458 – Decontări din operaţii în participaţie (B)	1.500.000

- Reflectarea în contabilitate a transmiterii cheltuielilor, în cotă de 30%, la firma B.

$$C_{ch} = CH_t \times 30\% = 4.000.000 \times 30\% = 1.200.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

1.200.000	458 – Decontări din operaţii în participaţie (B)	=	Conturile 600 – 687	1.200.000

d) Reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit.

- Profit brut – total (P_b) = $V_t - CH_t$ = 5.000.000 - 4.000.000 = 1.000.000 lei

- Impozit pe profit (I_p) = 25% = 1.000.000 x 25% = $\frac{1.000.000 \times 25}{100}$ = 250.000 lei

Formula contabilă:

250.000	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 – Impozitul pe profit	250.000

- Reflectarea în contabilitate a decontării (plăţii) impozitului pe profit cu bugetul statului.

250.000	441 – Impozitul pe profit	=	5121 – Conturi la bănci în lei	250.000

e) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu impozitul pe profit, recuperate de la coparticipantul B.

- Impozitul pe profit - total = 250.000 lei
- Cota de impozit care revine firmei B = 30% = 250.000 x 30% =

$$= \frac{250.000 \times 30}{100} = 75.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

75.000	458 – Decontări din operaţii în participaţii (B)	=	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit	75.000

f) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli, la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii calendaristice), care include şi cheltuieli cu impozitul pe profit:

- Închiderea conturilor de venituri:

$$C_v = V_t \times 70\% = 5.000.000 \times 70\% = \frac{5.000.000 \times 70}{100} = 3.500.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

3.500.000	Conturile 701 - 787	=	121 – Profit şi pierdere	3.500.000

- Închiderea conturilor de cheltuieli:

$$C_{ch} = CH_t \times 70\% = 4.000.000 \times 70\% = 2.800.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

2.800.000	121 – Profit şi pierderi	=	Conturile 600 – 691	2.800.000

g) Reflectarea în contabilitate a plăţii profitului net participantului B.

- Profitul brut (P_b) = 1.000.000 lei
- Impozitul pe profit (I_p) = 250.000 lei

Profitul net (P_n) = $P_b - I_p$ = 1.000.000 – 250.000 = 750.000 lei

$$C_{pn} = P_n \times 30\%$$

în care:

C_{pn} - cota de profit net care revine societăţii;
P_n - profitul net total;
30% - cota de participare la asociaţie a firmei B.

Rezultă:

$$C_{pn} = P_n \times 30\% = 750.000 \times 30\% = \frac{750.000 \times 30}{100} = 225.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

225.000	458 – Decontări din operaţii în participaţie (B)	=	5121 – Conturi la bănci în lei	225.000

II. Reflectarea operaţiilor în contabilitatea participantului (firmei) B.

a) Reflectarea în contabilitate a preluării, la sfârşitul perioadei de gestiune, de la participantul A a cotei părţi din venituri şi cheltuieli.

- Reflectarea în contabilitate a preluării veniturilor cuvenite de la firma A:

Formula contabilă:

1.500.000	458 – Decontări din operaţii în participaţie (A)	=	Conturile 701 – 787	1.500.000

- Reflectarea în contabilitate a preluării cheltuielilor aferente de la firma A:

Formula contabilă:

1.200.000	Conturile 600 - 687	=	458 – Decontări din operaţii în participaţie (A)	1.200.000

b) Reflectarea în contabilitate a preluării datoriei de la firma A pentru impozitul pe profit achitat de aceasta.

Formula contabilă:

75.000	691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	458 – Decontări din operaţii în participaţie (A)	75.000

c) Reflectarea în contabilitate a încasării sumei de 225.000 lei de la firma A, reprezentând profitul net cuvenit firmei B.

Formula contabilă:

225.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	458 – Decontări din operaţii în participaţie	225.000

d) Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli:

- Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri:

Formula contabilă:

1.500.000	Conturile 701 - 787	=	121 – Profit şi pierderi	1.500.000

- Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de cheltuieli, inclusiv cheltuielile cu impozitul pe profit.

Formula contabilă:

1.275.000	121 – Profit şi pierderi	=	Conturile 600 – 691	1.275.000

IV.6. Contabilitatea decontărilor cu debitorii şi creditorii diverşi

În conformitate cu prevederile Legii contabilităţii şi a normelor metodologice de aplicare a acesteia, debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme şi echipament de lucru, precum şi debitele provenite din pagube materiale, amenzile şi penalităţile pretinse, stabilite în baza unor hotărâri ale instanţelor judecătoreşti şi alte creanţe faţă de personalul unităţii, se înregistrează ca alte creanţe în legătură cu personalul.

În schimb, **creanţele datorate de alte persoane fizice sau juridice** se înregistrează în contabilitate, în conturile de **debitori diverşi.**

De asemenea, sumele datorate de unitatea patrimonială unor terţe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu, clienţi şi furnizori, se înregistrează în contabilitate, în contul de **creditori diverşi.**

Reflectarea în contabilitate a debitorilor şi creditorilor diverşi se realizează cu ajutorul conturilor din grupa **46 – Debitori şi creditori diverşi** , respectiv:

- **Grupa 46 – Debitori şi creditori diverşi:**
 - 461 - Debitori diverşi
 - 462 - Creditori diverşi

IV.6.1. Contabilitatea decontărilor cu debitorii diverşi

În categoria operaţiilor privind debitorii diverşi se cuprind:

- Creanţele curente privind debitele din cedarea (vânzarea) elementelor de activ;
- Suma împrumuturilor obţinute din emisiunea de obligaţiuni;
- Sume cuvenite pentru concesiuni, locaţii, licenţe şi alte drepturi similare;
- Valoarea debitelor reactivate şi alte creanţe stabilite în baza unor hotărâri ale instanţelor judecătoreşti;
- Valoarea debitelor reactivate şi alte creanţe care, prin natura lor, nu sunt delimitate prin conturi de creanţe comerciale, salariale, sociale, fiscale sau în cadrul grupului şi cu asociaţii;
- Alte creanţe de la debitori diverşi.

Reflectarea în contabilitate a operațiilor privind debitorii diverși se realizează cu ajutorul contului **461 – Debitori diverși**, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- **Contul 461 – Debitori diverși:**
 - ***Elementul evidențiat:***
 - ține evidența debitorilor din reclamații și pagube materiale create de terți și a altor creanțe izvorâte din existența unor titluri executorii.
 - ***Conținutul economic:***
 - cont de creanțe;
 - ***Funcția contabilă:***
 - cont de activ;
 - ***Se debitează:***
 - cu valoarea debitelor reactivate (754);
 - cu valoarea titlurilor mobiliare de plasament cedate (502-508, 764);
 - cu prețul de vânzare al elementelor de activ cedate (446, 7721, 4427);
 - cu suma împrumuturilor obținute, la valoarea de rambursare a obligațiunilor emise (161);
 - cu diferențele favorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exercițiului financiar, aferente debitelor în devize (477);
 - cu reluarea diferențelor nefavorabile de curs valutar, aferente debitelor în devize, la închiderea exercițiului financiar (476);
 - cu valoarea bunurilor și a producției în curs de execuție, constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților (758,4427);
 - cu sumele datorate de terți pentru concesiuni, locații de gestiune, licențe, brevete și alte drepturi similare (706);
 - cu dividendele de încasat, aferente titlurilor de plasament (761,762).
 - ***Se creditează:***
 - cu valoarea sconturilor acordate debitorilor (667);
 - cu valoarea debitelor încasate (512, 531);
 - cu reluarea diferențelor favorabile de curs valutar, aferente debitelor (477);
 - cu diferențele de curs valutar nefavorabile, aferente debitelor în devize, la închiderea exercițiului (476);
 - cu valoarea debitelor scăzute din evidență, datorită insolvabilității (6714);
 - cu diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente debitelor în devize (665).
 - ***Soldul final:***
 - soldul debitor, reprezentând sumele datorate unității de către debitori diverși.

Contul **461 – Debitori diverşi** se poate dezvolta în conturi analitice, pe persoane fizice sau juridice, care au debite faţă de unitatea patrimonială.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Reflectarea în contabilitate a unor debite reactivate în sumă de 500.000 lei.

Formula contabilă:

500.000	461 – Debitori diverşi	=	754 – Venituri din creanţe reactivate	500.000

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a valorii bunurilor constatate lipsă la inventar sau degradate, din vina unor terţe persoane fizice sau juridice, în sumă de 500.000 lei.

- Bunuri lipsă sau degradate = 500.000 lei
- $TVA_c = 19\% = \frac{500.000 \times 19}{100} = 95.000$ lei

Total valoare de înlocuire = 595.000 lei

Formula contabilă:

595.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	500.000
			4427 – TVA_c	95.000

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a creanţelor rezultate din cedarea (vânzarea) unor active imobilizate, astfel:

- Preţ de vânzare negociat = 5.000.000 lei
- $TVA_c = 19\% = \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei

Total factură de vânzare = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			7721 – Venituri din cedarea activelor	5.000.000
			4427 – TVA_c	950.000

- Reflectarea în contabilitate a încasării creanţei:

Formula contabilă:

5.950.000	5121 –Conturi la bănci în lei	=	461 – Debitori diverşi	5.950.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a titlurilor mobiliare de plasament cedate, astfel:

- Acţiuni proprii = 5.000.000 lei
- Acţiuni = 7.000.000 lei
- Obligaţiuni emise şi răscumpărate = 2.000.000 lei
- Obligaţiuni = 3.000.000 lei
- Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate = 1.000.000 lei

Formula contabilă:

18.000.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			502 – Acţiuni proprii	5.000.000
			503 – Acţiuni	7.000.000
			505 – Obligaţiuni emise şi răscumpărate	2.000.000
			506 – Obligaţiuni	3.000.000
			508 – Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate	1.000.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din titluri de plasament cedate, în sumă de 500.000 lei.

Formula contabilă:

500.000	461 – Debitori diverşi	=	704 – Venituri din titluri de plasament	500.000

Exemplul 6. Reflectarea în contabilitate a creanţelor din împrumuturi din emisiune de obligaţiuni, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	461 – Debitori diverşi	=	161 – Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	5.000.000

Exemplul 7. Reflectarea în contabilitate a veniturilor din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii, concesiuni, licenţe etc. în sumă de 5.000.000 lei.

- Redevenţe, chirii etc.= 5.000.000 lei
- TVA_c = 19% = 950.000 lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	461 – Debitori diverşi	=	%	
			706 – Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	5.000.000
			4427 – TVA_c	950.000

Exemplul 8. Reflectarea în contabilitate a dividendelor de încasat din titluri de plasament, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	461 – Debitori diverşi	=	761 – Venituri din participaţii	5.000.000

Exemplul 9. Reflectarea în contabilitate a creanţelor din dividende de încasat, aferente titlurilor de participaţie şi instrumentelor de trezorerie, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	461 – Debitori diverşi	=	762 – Venituri din alte imobilizări financiare	5.000.000

Exemplul 10. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor favorabile de curs valutar, înregistrate la închiderea exerciţiului financiar, aferente debitelor în devize, în sumă de 1.000.000 lei.

Formula contabilă:

1.000.000	461-Debitori diverşi	=	476-Diferenţe de conversie-pasiv	1.000.000

Exemplul 11. Reflectarea în contabilitate a reluării (anulării) diferenţelor de curs valutar aferente debitelor în devize, în sumă de 500.000 lei.

Formula contabilă:

500.000	461 – Debitori diverşi	=	476-Diferenţe de conversie-activ	500.000

Exemplul 12. Reflectarea în contabilitate a altor impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, aflate în sarcina debitorilor, în sumă de 500.000 lei.

Formula contabilă:

500.000	461-Debitori diverşi	=	446-Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	500.000

Exemplul 13. Reflectarea în contabilitate a sconturilor acordate debitorilor, la încasarea cu anticipaţie a sumelor datorate de aceştia (500.000 lei).

Formula contabilă:

500.000	667-Cheltuieli privind sconturile acordate	=	461-Debitori diverşi	500.000

Exemplul 14. Reflectarea în contabilitate a debitelor încasate prin bancă (500.000 lei) şi în numerar prin casierie (300.000 lei).

Formula contabilă:

	%	=	461-Debitori diverşi	800.000
500.000	5121-Conturi la bănci în lei			
300.000	5311-Casa în lei			

Exemplul 15. Reflectarea în contabilitate a reluării diferenţelor favorabile de curs valutar, în sumă de 500.000 lei.

Formula contabilă:

500.000	477-Diferenţe de conversie-pasiv	=	461-Debitori diverşi	500.000

Exemplul 16. Reflectarea în contabilitate a creanţelor scoase din evidenţă, în sumă de 500.000 lei, ca urmare a insolvabilităţii debitelor, sau a debitorilor prescrişi (la care a trecut perioada de executare silită).

Formula contabilă:

5.000.000	6714-Pierderi din debitori diverşi	=	461-Debitori diverşi	5.000.000

Exemplul 17. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor nefavorabile de curs valutar, în sumă de 500.000 lei, aferente debitelor în devize, la sfârşitul exerciţiului financiar.

Formula contabilă:

500.000	476-Diferenţe de conversie-activ	=	461-Debitori diverşi	500.000

Exemplul 18. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor nefavorabile de curs valutar, în sumă de 500.000 lei.

Formula contabilă:

500.000	665-Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	461-Debitori diverşi	500.000

Exemplul 19. Reflectarea în cotabilitate a diferenţelor favorabile de curs valutar, în sumă de 500.000 lei.

Formula contabilă:

500.000	461-Debitori diverşi	=	765-Venituri din diferenţe de curs valutar	500.000

IV.6.2. Contabilitatea decontărilor cu creditorii diverşi

În categoria **creditorilor diverşi** se includ:

- Datoriile faţă de terţi pe bază de titluri executorii;
- Datoriile privind redevenţele, chiriile şi locaţiile de gestiune;
- Datoriile din achiziţionarea valorilor mobiliare de plasament, cu plata ulterioară;
- Diferenţele favorabile şi nefavorabile de curs valutar, evidenţiate cu ocazia lichidării creditorilor;
- Datorii din încasări necuvenite;
- Alte datorii faţă de creditori diverşi.

Reflectarea în contabilitate a datoriilor provenite din operaţii diverse se realizează cu ajutorul contului **462 – Creditori diverşi** , cont sintetic de gradul II, care se caracterizează prin următoarele:

- **Contul 462 – Creditori diverşi:**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa sumelor datorate terţilor pe bază de titluri executorii sau a unor obligaţii ale unitāţii faţă de terţi, provenind din alte operaţii.
 - ***Conţinutul economic:***
 - cont de datorii pe termen scurt.
 - ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv.
 - ***Se creditează:***
 - cu diferenţele nefavorabile de curs valutar, aferente creditelor în devize, la încheierea exerciţiului (476);
 - cu datoriile privind achiziţionarea titlurilor de plasament (502 – 508);
 - cu reluarea (anularea) diferenţelor favorabile de curs valutar aferente creditelor în devize, la închiderea exerciţiului (447);
 - cu sumele încasate şi necuvenite (512,531).
 - ***Se debitează:***
 - cu sumele achitate creditorilor (512, 531);
 - cu plata datoriilor pentru achiziţionarea titlurilor de plasament (512. 531);
 - cu sconturile obţinute de la creditori (767);
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar aferente creditelor (765);
 - cu reluarea diferenţelor nefavorabile de curs valutar, aferente creditelor în devize, la închiderea exerciţiului financiar (476);
 - cu diferenţele favorabile de curs valutar aferente creditelor în devize, la închiderea exerciţiului (477).
 - ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând sumele datorate creditorilor.

Contul **462 – Creditori diverşi** se poate dezvolta în conturi analitice, pe persoane fizice şi juridice, faţă de care unitatea patrimonială are datorii.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Reflectarea în contabilitate a datoriilor privind achiziţionarea titlurilor de plasament, astfel:

• Acţiuni proprii	=	1.000.000 lei
• Acţiuni	=	3.000.000 lei
• Obligaţiuni	=	2.000.000 lei
Total titluri de plasament	=	6.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	462-Creditori diverşi	6.000.000
1.000.000	502-Acţiuni proprii			
3.000.000	503-Acţiuni			
2.000.000	506-Obligaţiuni			

- **Reflectarea în contabilitate a plăţilor titlurilor achiziţionate.**

Formula contabilă:

6.000.000	462-Creditori diverşi	=	5121- Conturi la bănci în lei	6.000.000

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor nefavorabile de curs valutar aferente creditelor în devize, la închiderea exerciţiului, în sumă de 500.000 lei.

Formula contabilă:

500.000	476-Diferenţe de conversie activ	=	462-Creditori diverşi	500.000

- Reflectarea în contabilitate a reluării (anulării) diferenţelor nefavorabile de curs valutar, aferente creditelor în devize, la începutul exerciţiului financiar următor.

Formula contabilă:

500.000	462-Creditori diverşi	=	476-Diferenţe de conversie -activ	500.000

Exercitiul 3. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor favorabile de curs valutar, aferente creditelor în devize, la închiderea exerciţiului financiar, în sumă de 500.000 lei.

Formula contabilă:

500.000	462-Creditori diverşi	=	477-Diferenţe de conversie -pasiv	500.000

- Reflectarea în contabilitate a reluării (anulării) diferenţelor favorabile de curs valutar aferente creditelor în devize, la începutul exerciţiului financiar următor:

Formula contabilă:

500.000	477-Diferenţe de conversie -pasiv	=	462-Creditori diverşi	500.000

Atenţie ! Atât în cazul diferenţelor favorabile de curs valutar, cât şi în cazul diferenţelor nefavorabile reluarea (anularea) lor se poate face prin aceeaşi formulă contabilă de constituire, însă cu **sumele în roşu** (pentru a nu afecta rulajele conturilor).

Exerciţiul 4. Reflectarea în contabilitate a sumelor încasate în mod necuvenit, reprezentând 1.000.000 lei.

Formula contabilă:

1.000.000	5121-Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	=	462-Creditori diverşi	1.000.000

Exerciţiul 5. Reflectarea în contabilitate a sumelor achitate creditorilor (2.000.000 lei).

Formula contabilă:

2.000.000	5121-Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	=	462-Creditori diverşi	2.000.000

Exerciţiul 6. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor favorabile de curs valutar aferente creditorilor achitaţi în devize, în sumă de 500.000 lei.

Formula contabilă:

500.000	462-Creditori diverşi	=	785-Venituri din diferenţe de curs valutar	500.000

Exerciţiul 7. Reflectarea în contabilitate a unor sconturi de 500.000 lei, obţinute de la creditori.

Formula contabilă:

500.000	462-Creditori diverşi	=	767-Venituri din sconturi obţinute	500.000

Exerciţiul 8. Se reflectă în contabilitate sumele cuvenite unui colaborator extern al unităţii, ca urmare a reţinerii eronate a unui impozit pe salarii mai mare în luna precedentă, cu suma de 500.000 lei.

Formula contabilă:

500.000	444-Impozit pe salarii	=	462-Creditori diverşi	500.000

Exerciţiul 9. Reflectarea în contabilitate a sumei de 500.000 lei cuvenite unui prestator de servicii pentru lucrările efectuate.

- Valoarea serviciilor = 500.000 lei
- $$TVAd = 19\% = \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 95.000 \text{ lei}$$

Total = 595.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	462-Creditori diverşi	595.000
500.000	628-Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi			
95.000	4426-TVAd			

IV.7. Contabilitatea decontărilor între exerciţiile financiare (operaţii de regularizare)

Cheltuielile efectuate şi veniturile realizate în perioada curentă, dar care privesc perioadele sau exerciţiile financiare viitoare (următoare), precum şi cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii financiare se înregistrează distinct în contabilitate, prin folosirea **conturilor de regularizare.**

În aceste conturi se înregistrează în principal următoarele categorii de cheltuieli şi venituri:

- Cheltuieli pentru reparaţii capitale neprevizibile;
- Chiriile;
- Abonamentele;
- Alte cheltuieli efectuate anticipat;
- Veniturile aferente perioadelor sau exerciţiilor financiare următoare (viitoare);
- Conversia creanţelor şi datoriilor în devize, la sfârşitul exerciţiului financiar la nivelul cursurilor de schimb valutar existente la sfârşitul anului etc.

Operaţiile de regularizare se efectuează atât în cursul exerciţiului financiar, dar mai ales la finele acestuia, în toate situaţiile când apar **operaţii economice care trebuie reflectate temporar în contabilitate** şi care ulterior urmează a fi anulate sau repartizate la alte conturi.

Practic, operaţiile de regularizare se pot grupa în următoarele categorii:

- **Cheltuieli înregistrate în avans** – cunoscute şi sub numele de **cheltuieli anticipate** şi cuprind acele cheltuieli ale unităţii patrimoniale care se efectuează în cursul unei perioade de gestiune sau exerciţiu financiar, dar care vor trebui cuprinse în conturile activităţilor din perioadele viitoare, afectând rezultatele financiare ale perioadei sau exerciţiului viitor, respectiv:
 - Primele de asigurare şi dobânzile plătite anticipat;
 - Chiriile plătite în avans;
 - Taxele de locaţiune;
 - Abonamentele.
- **Cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii,** care cuprind:
 - Cheltuieli pentru reparaţii capitale neprevizibile;
 - Cheltuieli pentru reparaţii curente şi revizii tehnice;
 - Cheltuieli amânate (cheltuieli privind organizarea şi funcţionarea şantierelor de lucru, de lungă durată etc.).
- **Veniturile înregistrate în avans** care cuprind veniturile provenite din încasarea anticipată (în avans) a unor lucrări sau servicii executate de unitatea patrimonială, respectiv:
 - Chirii încasate în avans;
 - Taxe încasate în avans;
 - Dobânzi încasate în avans;
 - Alte operaţii de asemenea natură.
- Decontări din operaţii în curs de clarificare;
- **Diferenţele din conversia creanţelor şi datoriilor în devize** care se pot grupa în:
 - **Diferenţe de conversie de activ,** rezultate în cazul pierderilor latente;
 - **Diferenţe de conversie de pasiv,** rezultate în cazul câştigurilor latente.
- **Primele de rambursare a obligaţiunilor** se încadrează, de asemenea, prin asimilare, în categoria **activelor de regularizare,** calculate ca diferenţe dintre valoarea de rambursare şi valoarea nominală a obligaţiunilor, respectiv ca diferenţe între valoarea nominală şi preţul de emisiune a obligaţiunilor, amortizările pe toată durata împrumutului din emisiuni de obligaţiuni.

Operaţiile de regularizare între perioadele sau exerciţiile financiare se reflectă în contabilitate cu ajutorul **grupei de conturi 47 – Conturi de regularizare şi asimilate**, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

▪ **47 – Conturi de regularizare şi asimilate:**
 - 471 – Cheltuieli înregistrate în avans;
 - 472 – Venituri înregistrate în avans;
 - 473 – Decontări din operaţii în curs de clarificare;

- 476 – Diferenţe de conversie – activ;
- 477 – Diferenţe de conversie – pasiv.

IV.7.1. Contabilitatea cheltuielilor înregistrate în avans

Cheltuielile constatate în avans, cât şi cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii, menţionate anterior, se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului **471 – Cheltuieli înregistrate în avans,** cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- **Contul 471 – Cheltuieli înregistrate în avans:**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa cheltuielilor anticipate sau efectuate în avans, care urmează a se suporta eşalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadenţar, în perioadele sau exerciţiile viitoare.
 - ***Conţinutul economic:***
 - cont de delimitare în timp a cheltuielilor.
 - ***Funcţia contabilă:***
 - cont de activ.
 - ***Se debitează:***
 - cu cheltuielile privind reparaţiile capitale neprevizibile, reparaţiile curente şi reviziile tehnice, abonamentele, chiriile şi alte cheltuieli efectuate anticipat (401, 5121, 5311);
 - cu cheltuielile constatate la închiderea exerciţiului, ca fiind aferente exerciţiului următor (611, 628, 658, 666);
 - cu valoarea reparaţiilor capitale efectuate cu forţe proprii, constatate la închiderea exerciţiului, ca fiind aferente exerciţiilor următoare (758).
 - ***Se creditează:***
 - cu sumele repartizate în perioadele următoarele sau exerciţiile următoare pe cheltuieli, conform scadenţarelor (605, 611-628, 658, 668, 666);
 - cheltuieli constatate la sfârşitul exerciţiului anterior, ca fiind efectuate în avans, aferente exerciţiului în curs (611-628, 658, 666, 658);
 - cu valoarea reparaţiilor capitale, efectuate cu forţe proprii, repartizate în perioadele următoare, conform scadenţarului (658).
 - ***Soldul final:***
 - sold debitor, reflectând cheltuieli anticipate sau efectuate în avans.

Contul **471 – Cheltuieli înregistrate în avans** se poate dezvolta în conturi analitice, pe feluri de cheltuieli anticipate sau efectuate în avans.

Aşa cum s-a făcut menţiunea, cheltuielile anticipate reprezintă sumele angajate sau efectiv plătite pentru realizarea unor lucrări sau servicii care privesc exerciţiile financiare viitoare şi care **nu afectează rezultatele exerciţiului curent.**

Repartizarea pe mai multe exerciţii a cheltuielilor anticipate se face în baza unor programe sau scadenţare, prin includerea treptată a acestor cheltuieli în cheltuielile exerciţiilor viitoare pe tipuri de cheltuieli efectuate.

De regulă, repartizarea acestor cheltuieli nu trebuie să depăşească 5 ani.

În cazul în care la sfârşitul exerciţiului financiar se constată că au fost efectuate şi înregistrate în contabilitate, la cheltuielile exerciţiului curent, diverse cheltuieli care privesc exerciţii financiare viitoare, cum ar fi abonamentele la presă, de exemplu, aceste cheltuieli **se vor deduce** şi vor fi trecute la **cheltuieli înregistrate în avans.**

Odată început exerciţiul financiar următor, cheltuielile înregistrate în avans în exerciţiul trecut se vor include în cheltuielile corespunzătoare noului exerciţiu.

Situaţiile de asemenea natură sunt considerate de literatura de specialitate drept **creanţe ale exerciţiului curent** asupra exerciţiilor financiare viitoare.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic realizează în anul 2000 reparaţii curente şi reparaţii capitale la mijloace fixe, conform facturii furnizorului de servicii, astfel:

- Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii angajate pentru exerciţiul în curs = 5.000.000 lei
- Cheltuieli transferate asupra exerciţiului viitor = 10.000.000 lei

Total cheltuieli = 15.000.000 lei

- $TVA_d = 19\% = \dfrac{15.000.000 \times 19}{100} = 2.850.000$ lei

Total factură furnizor = 17.850.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401-Furnizori	17.850.000
5.000.000	611-Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii			
10.000.000	471-Cheltuieli înregistrate în avans			
2.850.000	4426- TVA_d			

- Reflectarea în contabilitate a repartizării cheltuielilor anticipate în cheltuielile exerciţiului financiar următor (2001).

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE

Formula contabilă:

10.000.000	611-Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii	=	471-Cheltuieli înregistrate în avans	10.000.000

Exerciţiul 2. Reflectarea în contabilitate a sumei de 5.000.000 lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în avans (chirii, reparaţii, abonamente, asigurări etc.).

- Cheltuieli anticipate = 5.000.000 lei
- $TVA_d = 19\% = \dfrac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401-Furnizori	5.950.000
5.000.000	471-Cheltuieli înregistrate în avans			
950.000	4426-TVA_d			

Exerciţiul 3. Un agent economic constată că la sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia închiderii conturilor, că a fost înregistrată pe cheltuieli chiria datorată la un mijloc fix (imobil), în sumă de 5.000.000 lei, imobil care a fost închiriat în data de 1.X..2000, pentru 5 luni de zile.

a) Reflectarea în contabilitate a chiriei în exerciţiul curent, adică la data de 1.X.2000.

- Valoarea chiriei = 5.000.000 lei
- $TVA_d = 19\% = \dfrac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401-Furnizori	5.950.000
5.000.000	612-Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile			
950.000	4426-TVA_d			

b) La data de 31.12.2000 se procedează la **regularizarea cheltuielilor înregistrate în avans,** care presupune deducerea (scăderea) din cheltuielile exerciţiului curent (anul 2000) a contravalorii chiriei aferente celor două luni din exerciţiul financiar viitor (2001).

Rezultă:

- Chiria totală = 5.000.000 lei
- Perioada de închiriere = 5 luni din care:
 - 3 luni (octombrie, noiembrie, decembrie) în anul 2000;
 - 2 luni, în anul 2001 (ianuarie, februarie)
- Determinarea la 31.12.2000 a chiriei care este aferentă anului 2001.

$$CH_{2001} = CH_t \times \frac{NL_{2001}}{NL_t}$$

în care:

CH_{2001} - chiria cheltuielilor aferente anului viitor (2001);
Ch_t - chiria sau cheltuielile totale;
NL_{2001} - numărul de luni de închiriere aferente anului 2001;
NL_t - numărul de luni total de închiriere.

Rezultă:

$$CH_{2001} = CH_t \times \frac{NL_{2001}}{NL_t} = 5.000.000 \times \frac{2}{5} = 5.000.000 \times 0,4 = 2.000.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

2.000.000	471-Cheltuieli înregistrate în avans	=	612-Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	2.000.000

c) La data de 1.01.2001 se procedează la reîncorporarea chiriei înregistrate în avans în exerciţiul anterior, în cheltuielile noului exerciţiu (2001).

Formula contabilă:

2.000.000	612-Cheltuieli cu redevenţele, locaţii de gestiune şi chirii	=	471-Cheltuieli înregistrate în avans	2.000.000

Exercițiul 4. Un agent economic efectuează în anul 2000 reparații capitale la un utilaj complex, în sumă de 30.000.000 lei, care urmează a fi integrate în cheltuielile firmei, pe bază de scadențar, astfel:

Total cheltuieli = 30.000.000 lei

din care:

- Anul 2001 = 10.000.000 lei
- Anul 2002 = 15.000.000 lei
- Anul 2003 = 5.000.000 lei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operații presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu reparațiile capitale efectuate de terți în anul 2000.

- Total cheltuieli = 30.000.000 lei
- $TVA_d = 19\% = \frac{30.000.000 \times 19}{100} = 5.700.000$ lei

Total factură = 35.700.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401-Furnizori	35.700.000
30.000.000	471-Cheltuieli înregistrate în avans			
5.700.000	$4426-TVA_d$			

b) Reflectarea în contabilitate a plății lucrărilor de reparații:

Formula contabilă:

35.700.000	401-Furnizori	=	5121-Conturi la bănci în lei	35.700.000

c) Reflectarea în contabilitate a repartizării cheltuielilor anticipate, conform scadențarului, în anul 2001.

Formula contabilă:

10.000.000	611-Cheltuieli de întreținere și reparații	=	471-Cheltuieli înregistrate în avans	10.000.000

d) Reflectarea în contabilitate, conform scadenţarului, a repartizării cheltuielilor anticipate în anul 2002.

Formula contabilă:

15.000.000	611-Cheltuieli de de întreţinere şi reparaţii	=	471-Cheltuieli înregistrate în avans	15.000.000

e) Reflectarea în contabilitate, conform scadenţarului, a repartizării cheltuielilor anticipate referitoare la reparaţiile capitale, cu cota scadentă în anul 2003.

Formula contabilă:

5.000.000	611-Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii	=	741-Cheltuieli înregistrate în avans	5.000.000

<u>Notă !</u> Dacă la data recepţiei reparaţiilor capitale valoarea reparaţiei s-a trecut direct în contul 611 – Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii, atunci, la sfârşitul exerciţiului financiar, cheltuielile respective vor fi preluate din contul 611, în contul 471 – Cheltuieli înregistrate în avans, care apoi se vor repartiza în anii următori, conform scadenţarului, tot în contul 611 – Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii, respectiv:

- Înregistrarea cheltuielilor la data recepţiei:

	%	=	401 – Furnizori	35.700.000
30.000.000	611 – Cheltuieli întreţinere şi reparaţii			
5.700.000	4426 - TVA_d			

- Preluarea cheltuielilor la sfârşitul exerciţiului financiar în contul de cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii:

Formula contabilă:

30.000.000	471 - Cheltuieli înregistrate în avans	=	611 – Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii	30.000.000

<u>Exerciţiul 5.</u> Reflectarea în contabilitate, la închiderea exerciţiului financiar, a preluării unor cheltuieli aferente exerciţiilor viitoare, astfel:

- Cheltuieli cu comisioane şi onorarii = 3.000.000 lei
- Cheltuieli cu servicii executate de terţi = 5.000.000 lei
- Cheltuieli cu dobânzile = 1.000.000 lei
- Alte cheltuieli de exploatare = 2.000.000 lei

Formula contabilă:

11.000.000	471-Cheltuieli înregistrate în avans	=	%	
			622-Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile	3.000.000
			628-Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi	5.000.000
			666-Cheltuieli privind dobânzile	1.000.000
			658-Alte cheltuieli de exploatare	2.000.000

Exerciţiul 6. Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu reparaţiile capitale, în sumă de 8.000.000 lei efectuate cu forţe proprii, constatate la sfârşitul exerciţiului financiar ca fiind aferente unor exerciţii viitoare.

Formula contabilă:

8.000.000	471-Cheltuieli înregistrate în avans	=	758-Alte venituri din exploatare	8.000.000

Exerciţiul 7. Reflectarea în contabilitatea curentă a agentului economic, din anul 2001, a unor cheltuieli, care la închiderea exerciţiului financiar 2000, au fost trecute la cheltuieli înregistrate în avans, astfel:

- Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile = 5.000.000 lei
- Cheltuieli cu energia şi apa = 2.000.000 lei
- Cheltuieli cu servicii executate de terţi = 4.000.000 lei
- Cheltuieli cu dobânzile = 1.000.000 lei
- Cheltuieli cu reparaţii capitale efectuate cu forţe proprii = 3.000.000 lei
- Alte cheltuieli financiare = 6.000.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	471-Cheltuieli înregistrate în avans	21.000.000
5.000.000	605-Cheltuieli privind energia şi apa			
2.000.000	611-Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii			
4.000.000	628-Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi			
1.000.000	666-Cheltuieli cu dobânzile			
3.000.000	658-Alte cheltuieli de exploatare			
6.000.000	668-Alte cheltuieli financiare			

IV.7.2. Contabilitatea veniturilor înregistrate în avans

În categoria **veniturilor înregistrate în avans** se încadrează acele încasări sau creanţe, aferente unor lucrări sau prestări de servicii **neefectuate încă,** care nu afectează veniturile exerciţiului curent (chirii, taxe, abonamente, dobânzi, asigurări etc.).

La fel ca şi în cazul cheltuielilor anticipate, în literatura de specialitate se consideră că **"exerciţiul curent are o datorie faţă de exerciţiul viitor"**.

Reflectarea în contabilitate a veniturilor de această natură se realizează cu ajutorul contului **472 – venituri înregistrate în avans**, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- **Contul 472 – Venituri înregistrate în avans:**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa veniturilor anticipate şi a veniturilor de realizat;
 - ***Conţinutul economic:***
 - cont de delimitare în timp a veniturilor;
 - ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
 - ***Se creditează:***
 - cu veniturile înregistrate în avans, precum şi cu veniturile de realizat, aferente perioadelor sau exerciţiilor următoare, cum sunt: încasările din chirii, din vânzările de locuinţe cu plata în rate, abonamente, asigurări etc. (411, 418, 512, 531).
 - ***Se debitează:***
 - cu veniturile înregistrate în avans, aferente perioadei curente, sau exerciţiului financiar în curs (704-708).

- ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând veniturile înregistrate în avans, care urmează a fi incluse în veniturile perioadelor următoare.

Contul **472 – Venituri înregistrate în avans** se poate dezvolta în conturi analitice, pe feluri de venituri înregistrate în avans.

EXEMPLE:

Exemplul 1. O editură (tipografie) încasează anticipat (în avans), în trim.IV 2000, suma de 5.000.000 lei, reprezentând abonamente la o revistă de specialitate pentru anul 2001.

Pentru editură sumele încasate reprezintă venituri înregistrate în avans şi se reflectă în contabilitate astfel:

Formula contabilă:

5.000.000	5121-Conturi la bănci în lei (5124, 5311, 5314)	=	472-Venituri înregistrate în avans	5.000.000

- În exerciţiul financiar următor, respectiv în anul 2001, veniturile înregistrate în avans în anul 2000 se transferă la veniturile exerciţiului financiar 2001.

Formula contabilă:

5.000.000	472-Venituri înregistrate în avans	=	707-Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000.000

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a veniturilor înregistrate în avans şi a celor aferente perioadelor viitoare (chirii, vânzări de bunuri în rate, abonamente, asigurări), în sumă de 5.000.000 lei.

- Venituri înregistrate în avans = 5.000.000 lei
-
- $TVA_n = 19\% = \frac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	411-Clienţi	=	%	
			472-Venituri înregistrate în avans	5.000.000
			$4428\text{-}TVA_n$	950.000

Exerciţiul 3. Reflectarea în contabilitate a veniturilor realizate în avans, virate veniturilor curente, conform scadenţarului, reprezentând venituri din redevenţe, locaţii, chirii, în sumă de 3.000.000 lei.

Formula contabilă:

3.000.000	472-Venituri înregistrate în avans	=	706-Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii	3.000.000

Exerciţiul 4. Reflectarea în contabilitate a veniturilor înregistrate în avans, pentru vânzări de produse finite, înregistrate direct în contul de venituri şi transferate la sfârşitul exerciţiului asupra contului de regularizare 472 – Venituri înregistrate în avans.

- Încasări pentru vânzări de produse finite = 10.000.000 lei
- $TVA_d = 19\% = \frac{1.000.000 \times 19}{100} = 1.900.000$ lei

Total factură = 11.900.000 lei

Formula contabilă:

11.900.000	411-Clienţi	=	%	
			701-Venituri din vânzarea produselor finite	10.000.000
			4427-TVA_c	

- Reflectarea în contabilitate a veniturilor înregistrate în avans direct în contul de venituri (701 – Venituri din vânzarea produselor finite), transferate la închiderea exerciţiului financiar în contul de regularizare.

Formula contabilă:

10.000.000	721-Venituri din vânzarea produselor finite	=	472-Venituri înregistrate în avans	10.000.000

Exerciţiul 5. Se repartizează (decontează), pentru exerciţiul curent, următoarele venituri înregistrate în avans:

- Venituri din redevenţe, locaţii, chirii = 1.000.000 lei
- Venituri din studii şi cercetări = 500.000 lei
- Venituri din dobânzi = 1.500.000 lei

Formula contabilă:

3.000.000	472-Venituri înregistrate	=	%	
			705-Venituri din studii şi cercetări	500.000
			706-Venituri din redevenţe,locaţii de gestiune şi chirii	1.000.000
			766-Venituri din dobânzi	1.500.000

IV.7.3. Contabilitatea decontărilor din operaţii în curs de clarificare

Operaţiile în curs de clarificare privesc acele operaţii economico-financiare care se referă la creanţe sau datorii, pentru care nu se pot stabili cu certitudine conturile în care vor fi evidenţiate operaţiile respective, fie din lipsa unor documente, fie din alte cauze obiective, pentru care operaţia respectivă este considerată în curs de lămurire sau clarificare.

În această categorie de operaţii se încadrează:

- Operaţiile pentru care lipsesc documentele justificative;
- Operaţiile care nu sunt suficient clarificate în documentele justificative;
- Amenzile şi penalităţile plătite, atacate în justiţie şi aflate în curs de lămurire;
- Impozite, taxe, majorări de întârziere aflate în curs de soluţionare administrativă sau juridică;
- Erori apărute în extrasele bancare, privind sume încasate din conturile firmei, pentru care nu există documente;
- Cheltuieli de judecată ce urmează a fi clarificate după pronunţarea sentinţelor judecătoreşti;
- Taxe de timbru plătite pentru soluţionarea administrativă a contestaţiilor şi plângerilor, ce urmează a fi clarificate după soluţionare;
- Lipsuri de bunuri sau valori, constatate cu ocazia inventarierii, ce urmează a fi clarificate în termen legal etc.

Cu toate că nu se mai precizează în mod expres în actele normative postdecembriste, termenul legal de cercetare şi lămurire a sumelor aflate în curs de clarificare este de 60 zile, dar nu mai târziu de închiderea exerciţiului financiar.

Reflectarea în contabilitate a operaţiilor în curs de clarificare se realizează cu ajutorul contului **473 – Decontări din operaţii în curs de clarificare**, cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- **Contul 447 – Decontări din operaţii în curs de clarificare:**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa sumelor în curs de clarificare (amenzi, locaţii, cheltuieli de judecată, a operaţiilor efectuate în conturile bancare, pentru care nu există documente, operaţii ce nu pot fi înregistrate pe cheltuieli, venituri, rezultate financiare sau alte conturi în mod direct), fiind necesare cercetări şi lămuriri suplimentare;
 - ***Conţinutul economic:***
 - cont asimilat conturilor de creanţe, atunci când reflectă active în curs de clarificare;
 - cont asimilat conturilor de datorii, atunci când reflectă pasive în curs de clarificare.
 - ***Funcţia contabilă – cont bifuncţional, care se comportă:***
 - ca un **cont de activ**, atunci când exprimă creanţe de clarificat sau lămurit;
 - ca un **cont de pasiv**, atunci când exprimă datorii aflate în curs de lămurire sau clarificare.
 - ***Se debitează:***
 - cu sumele în curs de lămurire şi plăţile pentru care, în momentul efectuării sau constatării acestora, nu se pot lua măsuri de înregistrare definitivă a acestora într-un cont, necesitând clarificări suplimentare (5121,5131);
 - cu sumele restituite, necuvenite unităţii (5121,5311);
 - cu sumele în curs de clarificare, pentru lipsuri la inventarierea stocurilor (300 – 381);
 - ***Se creditează:***
 - cu sumele clarificate trecute pe cheltuieli (600 – 658);
 - cu sumele clarificate, încasate în conturile de trezorerie (5121,5311);
 - ***Soldul final:***
 - **sold debitor,** atunci când exprimă active în curs de clarificare;
 - **sold creditor,** atunci când exprimă pasive în curs de clarificare.

Contul 473 – **Decontări din operaţii în curs de clarificare** se poate dezvolta în conturi analitice, pe feluri sau tipuri de operaţii în curs de clarificare.

<u>EXEMPLE:</u>

<u>Exemplul 1.</u> Reflectarea în contabilitate a plăţilor sau sumelor în curs de lămurire (clarificare), care, în momentul constatării lor, nu se poate determina cu precizie care sunt conturile corespondente debitoare, în funcţie de scopul plăţii, pentru suma de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

500.000	473-Decontări din operaţii în curs de clarificare	=	5121-Conturi la bănci în lei (5311)	500.000

> **Atenţie !** Înregistrările contabile în contul ***473 – Decontări din operaţii în curs de clarificare*** se fac doar pentru perioade limitate de timp, după clarificare sumele fiind înregistrate în conturile corespunzătoare.

- Dacă suma neclarificată, lămurită între timp, reprezintă o cheltuială privind energia şi apa, se face următoarea înregistrare:

Formula contabilă:

500.000	605 – Cheltuieli privind energia şi apa	=	473 – Decontări din operaţii în curs de clarificare	500.000

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a sumei de 500.000 lei, restituită necuvenit unităţii.

Formula contabilă:

500.000	473 – Decontări din operaţii în curs de clarificare	=	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	500.000

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a sumei de 5.000.000 lei aflate în curs de clarificare, reprezentând mărfuri lipsă la inventariere.

Formula contabilă:

5.000.000	473 – Decontări din operaţii în curs de clarificare	=	307 – Mărfuri	5.000.000

Exemplul 4. Reflectarea în contabilitate a diferenţelor favorabile de curs valutar de 500.000 lei, pentru disponibilităţi în devize existente la sfârşitul perioadei de gestiune, evaluate la cursul de schimb existent la acea dată:

Formula contabilă:

500.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	473- Decontări din operaţii în curs de clarificare	500.000

- Pentru diferenţele nefavorabile de curs valutar se face înregistrarea:

Formula contabilă:

500.000	473 – Decontări din operaţii în curs de clarificare	=	5124 – Conturi la bănci în lei	500.000

Exemplul 5. Reflectarea în contabilitate a achitării din contul curent a sumei de 500.000 lei reprezentând amenzi şi a sumei de 1.000.000 lei reprezentând penalităţi la chirii, sume pe care unitatea economică nu le recunoaşte şi le contestă legalitatea.

Rezultă:

- Amenzi = 500.000 lei
- Chirii suplimentare = 1.000.000 lei

Total sume în curs de lămurire = 1.500.000 lei

Formula contabilă:

1.500.000	473 – Decontări din operaţii în curs de clarificare	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.500.000

- După clarificare, unitatea patrimonială suportă, pe cheltuieli, amenzile şi locaţiile.

Formula contabilă:

1.500.000	6711 – Despăgubiri, amenzi şi penalităţi	=	473 – Decontări din operaţii în curs de clarificare	1.500.000

IV.7.4. Contabilitatea diferenţelor din conversia creanţelor şi a datoriilor în devize

Potrivit Legii contabilităţii şi a Regulamentului de aplicare a acesteia, operaţiunile privind investiţiile de capital străin, titlurile de valoare, comerţul exterior, cooperarea economică internaţională, prestările de servicii şi executările de lucrări externe, creditele şi operaţiunile bancare externe, schimbul valutar, disponibilităţile în devize, precum şi alte operaţiuni în devize se înregistrează în contabilitate, atât în devize, cât şi în lei, **la cursul valutar de schimb,** în vigoare la data efectuării lor.

Operaţiunile efectuate de subunităţi proprii ale unităţilor patrimoniale, în străinătate, pot fi înregistrate în cursul perioadei de gestiune, numai în devize, urmând ca la sfârşitul exerciţiului financiar să se facă convertirea în lei a soldurilor şi a rulajelor conturilor.

De asemenea, convertirea în lei a preţurilor externe, pentru stabilirea valorii în vamă a bunurilor importate, se face potrivit **cursului valutar de schimb,** în vigoare, în prima zi a săptămânii în care se înregistrează Declaraţia vamală de import (DVI), conform reglementărilor privind tariful vamal de import.

Am făcut aceste precizări din actele normative tocmai pentru a conştientiza amploarea şi complexitatea operaţiilor privind **creanţele şi datoriile în devize**, apărute ca urmare a operaţiilor de comerţ exterior, cooperare economică internaţională, transfer internaţional de tehnologie şi creditare externă.

Economia României, fiind una în tranziţie, supusă unor mari fluctuaţii conjuncturale de ordin economic social şi politic, în care **procesul inflaţionist** este foarte greu de stăpânit prin măsuri administrative sau de altă natură, **cursul valutar este unul puternic oscilant**, cu influenţe majore asupra economiei firmelor, ştiut fiind faptul că, potrivit principiilor contabilităţii, operaţiile patrimoniale se înregistrează la **costul istoric**, adică la **valoarea de intrare**, însă la închiderea exerciţiului financiar, o dată cu inventarierea întregului patrimoniu, se inventariază şi se evaluează toate creanţele şi datoriile în devize, **la cursul valutar** de la sfârşitul exerciţiului financiar (31 decembrie), putând rezulta ***diferenţe favorabile sau nefavorabile de curs valutar***, cu influenţă directă asupra patrimoniului agenţilor economici.

Aceste diferenţe de curs valutar (în plus sau minus) se obţin deci prin compararea creanţelor sau datoriilor agentului economic evaluate la cursul valutar de la sfârşitul exerciţiului financiar (31 decembrie), cu aceleaşi creanţe sau datorii înregistrate la data producerii lor (în cursul anului), la cursul valutar existent la acea dată.

Este lesne de înţeles că într-o economie inflaţionistă aceste cursuri valutare diferă şi de aici, diferenţele de curs valutar care trebuie înregistrate în contabilitate, respectiv:

- **Creşterea cursului valutar** al unei monede străine (valută), în raport cu moneda naţională (leul), va conduce la creşterea creanţelor şi datoriilor exprimate în lei, deşi, exprimate în unităţile monetare străine, valoarea lor rămâne constantă;
- **Scăderea cursului valutar** al unei monede străine (valută), în raport cu moneda naţională (leul), va conduce la scăderea creanţelor şi datoriilor exprimate în devize.

În contabilitate, ca urmare a fluxului oscilant al cursului valutar, creşterea datoriilor, concomitent cu diminuarea creanţelor (diferenţe nefavorabile), respectiv scăderea datoriilor, concomitent cu creşterea creanţelor (diferenţe favorabile) în funcţie de **"Jocul cursului valutar"**, formează obiectul **contabilităţii diferenţelor de conversie,** realizată cu ajutorul a două conturi de terţi, conturi de regularizare, respectiv:

- **476 – Diferenţe de conversie activ,** care ţine evidenţa, pe ansamblul operaţiunilor în devize desfăşurate de agentul economic, a **diferenţelor nefavorabile de curs valutar;**
- **477 – Diferenţe de conversie – pasiv**, care ţine evidenţa, pe ansamblul operaţiilor în devize desfăşurate de agentul economic, a **diferenţelor favorabil de curs valutar.**

IV.7.4.1. Contabilitatea diferenţelor de conversie – activ (diferenţe nefavorabile)

Diferenţele de conversie activ reprezintă diferenţele nefavorabile de curs valutar, pe ansamblul operaţiilor în devize efectuate de agentul economic şi se caracterizează prin:

- **Scăderea creanţelor în devize** ale agentului economic, ca urmare a creşterii cursului valutar al monedelor străine, în raport cu moneda naţională (leul);
- **Creşterea datoriilor în devize** ale agentului economic, ca urmare a creşterii cursului valutar al monedelor străine, în raport cu moneda naţională (leul)

Reflectarea în contabilitate a diferenţelor de conversie – activ se realizează cu ajutorul contului **476 – Diferenţe de conversie – activ,** cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- **Contul 476 Diferenţe de conversie – activ:**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa diferenţelor nefavorabile de curs valutar, între valoarea de intrare a creanţelor şi datoriilor exprimate în devize şi valoarea acestora la cursul ultimei zile a exerciţiului financiar (31 decembrie);
 - ***Conţinutul economic:***
 - cont de regularizare tranzitoriu;
 - ***Funcţia contabilă:***
 - cont de activ;
 - ***Se debitează:***
 - cu diferenţele nefavorabile rezultate la închiderea exerciţiului, aferente creanţelor în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar (267, 411 – 419, 461, 5124);
 - cu diferenţele nefavorabile rezultate la închiderea exerciţiului, aferente datoriilor în devize, ca urmare a creşterii cursului valutar (162-168, 401-409, 462,5124);
 - ***Se creditează:***
 - cu reluarea (anularea) la începutului noului exerciţiu financiar a sumelor înregistrate ca diferenţe nefavorabile de curs valutar, la sfârşitul exerciţiului financiar precedent (162-167, 267, 401-409, 411-419, 461, 462);
 - ***Soldul final:***
 - sold debitor, reprezentând diferenţele de conversie activ existente la sfârşitul anului.

> **Atenţie !** În practica contabilă, în foarte multe situaţii se preferă ca reluarea (anularea) diferenţelor de conversie să se facă prin înregistrări contabile **în roşu,** evitându-se creditarea contului.

Soldul debitor al contului **476 – Diferențe de conversie – activ** se înscrie în activul bilanțului, sub forma **activelor de regularizare.**

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic prezintă următoarea situație a datoriilor (obligațiilor) în devize, la data de 01 august 2000, situație care se menține și la data de 31 decembrie 2000 (ultima zi a exercițiului financiar), astfel:

- Datorii externe = 1.000 $
- Cursul de schimb la data constituirii datoriei (01 august 2000) = 20.000 lei/$;
- Cursul de schimb în ultima zi a exercițiului financiar (31 decembrie 2000) = 25.000 lei/$.

Rezultă:

- Datorii (obligații) externe (31.12.2000) = 1.000 $ x 25.000 lei/$ = 25.000.000 lei
- Datorii (obligații) externe (01.08.2000) = 1.000$ x 20.000 lei/$ = 20.000.000 lei

Diferențe de conversie – activ (nefavorabile) = 25.000.000 – 20.000.000 = 5.000.000 lei

Formula contabilă:

5.000.000	476 – Diferențe de conversie - activ	=	401 – Furnizori	5.000.000

Notă ! În același mod se calculează și se înregistrează și celelalte datorii, reprezentând diferențe de conversie – activ, respectiv:

476 – Diferențe de conversie - activ	=	%
		162 - Credite bancare pe termen lung și mediu
		168 - Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
		403 - Efecte de plătit
		404 - Furnizori de imobilizări

- La începutul exercițiului financiar următor, respectiv în anul 2001, se procedează la reluarea (anularea) diferențelor de conversie activ.

Formula contabilă:

5.000.000	401 - Furnizori	=	476 – Diferențe de conversie-activ	5.000.000

sau:

5.000.000	476 – Diferenţe de conversie activ	=	401- Furnizori	5.000.000

Notă ! În acelaşi mod se procedează şi în cazul anulării celorlalte obligaţii (datorii), respectiv:

% 162 – Credite bancare pe termen lung şi mediu 168 – Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu 403 – Efecte de plătit 404 – Furnizori de imobilizări	=	476 – Diferenţe de conversie activ

rosu	476 – Diferenţe de conversie activ	=	%	
			162 – Credite bancare pe termen lung şi mediu	roşu
			168 – Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu	roşu
			403 – Efecte de plătit	roşu
			404 – Furnizori de imobilizări	roşu

Exemplul 2. Un agent economic prezintă la data de 1 august 2000, următoarea situaţie a creanţelor în devize (creanţe externe), situaţie care se menţine şi la închiderea exerciţiului financiar (31.12.2000) astfel:

- Creanţe externe = 1000 $;
- Cursul de schimb la data constituirii creanţei (01.08.2000) = 20.000 lei/$;
- Cursul de schimb în ultima zi a exerciţiului financiar (31.12.2000) =18.000 lei/$.

Rezultă:

- Creanţe externe (01.08.2000) = 1.000 $ x 20.000 lei/$ = 20.000.000 lei
- Creanţe externe (31.12.2000) = 1.000$ x 18.000 lei/$ = 18.000.000 lei

Diferenţe de conversie – activ (nefavorabile) = 20.000.000 – 18.000.000 = 2.000.000 lei

Formula contabilă:

2.000.000	476 – Diferenţe de conversie - activ	=	411 – Clienţi	2.000.000

Notă ! În acelaşi mod se înregistrează şi alte tipuri de creanţe, atunci când valoarea de intrare a creanţelor în devize este mai mare decât valoarea creanţelor în ultima zi a exerciţiului financiar (31 decembrie), respectiv:

476 Diferenţe de conversie activ	=	% 267 – Creanţe imobilizate 413 – Efecte de primit 461 – Debitori diverşi

- **La începutul exerciţiului financiar următor, respectiv în anul 2001, se procedează la reluarea (anularea) diferenţelor de conversie-activ, fie printr-o formulă contabilă inversă celei de înregistrare a diferenţelor, fie folosind aceeaşi formulă de înregistrare, însă cu sumele trecute în roşu, respectiv:**

Formula contabilă:

2.000.000	411 - Clienţi	=	476 – Diferenţe de conversie - activ

sau:

2.000.000	476 Diferenţe de conversie activ	=	411 Clienţi	2.000.000

Notă ! În acelaşi mod se procedează şi cu celelalte tipuri de diferenţe de conversie având la bază creanţe în devize, reluate (anulate) în anul următor, respectiv:

% 267 Creanţe imobilizate 413 Efecte de primit 461 Debitori diverşi	=	467 Diferenţe de conversie-activ

sau:

roşu	467 – Diferenţe de conversie activ	=	%	
			267 – Creanţe imobilizate	roşu
			413 - Efecte de primit	roşu
			461 – Debitori diverşi	roşu

IV.7.4.2. Contabilitatea diferenţelor de conversie-pasiv (diferenţe favorabile)

Diferenţele de conversie pasiv reprezintă diferenţele favorabile de curs valutar, pe ansamblul operaţiilor în devize efectuate de agentul economic şi se manifestă prin următoarele:

- Creşterea creanţelor exprimate în devize, ca urmare a creşterii cursului valutar al monedelor străine în raport cu moneda naţională (leul);
- Scăderea datoriilor exprimate în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar al monedelor străine, în raport cu moneda naţională (leul);

Reflectarea în contabilitate a diferenţelor de conversie-pasiv se realizează cu ajutorul contului 477- **Diferenţe de conversie –pasiv,** cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- **Contul 477 – Diferenţe de conversie – pasiv**
- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa diferenţelor favorabile de curs valutar, între data de intrare a creanţelor şi datoriilor exprimate în devize şi data închiderii exerciţiului financiar.
- ***Conţinutul economic:***
 - cont de regularizare tranzitoriu;
- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu diferenţele favorabile, rezultate în urma creşterii cursului valutar al creanţelor în devize (267, 411-419, 461);
 - cu diferenţele favorabile rezultate în urma scăderii cursului valutar, pentru datoriile exprimate în devize (162-167, 401-409, 462,5124);
- ***Se debitează:***
 - cu reluarea(anularea) sumelor înregistrate ca diferenţe favorabile de curs valutar, la închiderea exerciţiului anterior (162-167, 267, 401-409, 411-419, 461, 462, 5124);
- ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând diferenţele de conversie –pasiv, existente la sfârşitul exerciţiului.

Soldul final creditor al contului **477 – Diferenţe de conversie-pasiv** se înscrie în pasivul bilanţului contabil, sub forma pasivelor de regularizare.

Ca şi în cazul diferenţelor de conversie-activ, **diferenţele de conversie-pasiv** se anulează, ele având doar un caracter tranzitoriu, în vederea exprimării fidele a patrimoniului cu ajutorul bilanţului contabil.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic prezintă la data de 1 august 2000 următoarea situație în ceea ce privește creanțele în devize, situație care se menține și în ultima zi a exercițiului financiar 2000 (31 decembrie)

- Creanțe externe (01.08.2000) = 1.000 $
- Cursul valutar (la data de 01.08.2000) = 20.000 lei/$
- Cursul valutar (la data de 31.12.2000) = 25.000 lei/$

Rezultă:

- Creanțe externe (31.12.2000) = 1.000 $ x 25.000 lei/$ = 25.000.000 lei
- Creanțe externe (01.08.2000) = 1.000 $ x 20.000 lei/$ = 20.000.000 lei

Diferențe de conversie – pasiv (diferențe favorabile) = 25.000.000 – 20.000.000 = = 5.000.000 lei

- La sfârșitul exercițiului financiar se înregistrează deci diferența de conversie-pasiv, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	411 – Clienți	=	477 – Diferențe de conversie	5.000.000

Notă ! În același mod se înregistrează și deficiențele de conversie pentru alte tipuri de operațiuni, respectiv:

% 267 – Creanțe imobilizate 413 – Efecte de primit 461 – Debitori diverși	=	477 - Diferențe de conversie - pasiv

Exemplul 2. Un agent economic prezintă la data de 01.08.2000 următoarea situație a datoriilor (obligațiilor) în devize, situație care se menține și la închiderea exercițiului financiar 2000 (31.12.2000).

- Datorii (obligații) externe = 1.000 $;
- Cursul valutar (la data de 01.08.2000) = 20.000 lei/$;
- Cursul valutar (la data de 31.12.2000) = 18.000 lei/$.

Rezultă:

- Datorii externe (01.08.2000) = 1.000$ x 20.000 lei/$ = 20.000.000 lei
- Datorii externe (31.12.2000) = 1.000 $ x 18.000 lei/$ = 18.000.000 lei

Diferențe de conversie – pasiv (diferențe favorabile) = 20.000.000 –18.000.000 lei = = 2.000.000 lei

Formula contabilă:

2.000.000	401 - Furnizori	=	477 – Diferenţe de conversie - pasiv	2.000.000

Notă ! În acelaşi mod se înregistrează şi diferenţele de conversie – pasiv, provenind de la alte operaţii în devize, respectiv:

% 162 – Credite bancare pe termen lung şi mediu 167 – Alte împrumuturi şi datorii asimilate 403 – Efecte de plătit 404 – Furnizori de imobilizări	=	477 – Diferenţe de conversie - pasiv

- La începutul exerciţiului financiar următor, respectiv în anul 2001, se procedează la reluarea (anularea) diferenţelor de conversie –pasiv, conţinute la sfârşitul anului trecut, respectiv:

Formula contabilă:

2.000.000	477 - Diferenţe de conversie - pasiv	=	401 - Furnizori	2.000.000

sau:

2.000.000	401 - Furnizori	=	477 - Diferenţe de conversie - pasiv	2.000.000

Notă ! În acelaşi mod se anulează şi diferenţele de conversie-pasiv, provenite de la alte tipuri de operaţiuni, respectiv:

477 - Diferenţe de conversie - pasiv	=	% 162 – Credite bancare pe termen lung şi mediu 167 - Alte împrumuturi şi şi datorii asimilate 403 - Efecte de plătit 404 - Furnizori de imobilizări

sau:

	%	=	477 Diferenţe de conversie pasiv	roşu
roşu	162 Credite bancare pe termen lung şi mediu			
roşu	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate			
roşu	403 Efecte de plătit			
roşu	404 Furnizori de imobilizări			

Prin anularea (stornarea) diferenţelor de conversie, atât creanţele cât şi datoriile în devize sunt readuse la valorile lor de intrare (costul istoric), respectiv:

<u>Exemplul 1.</u> **La data de 1 martie 2001 se încasează creanţa de 1.000$, care datează din data de 1 august 2000.**

Rezultă:

- Creanţa externă (01.08.2000) =1.000$
- Curs valutar (01.08.2000) = 20.000 lei/$
- Curs valutar (01.03.2001) = 27.000 lei/$

Rezultă:

- Creanţa externă (01.08.2000) = 1.000 \$ x 20.000 lei/\$ = 20.000.000 lei
- Creanţa externă (01.03.2001) = 1.000 \$ x 27.000 lei/\$ = 27.000.000 lei

Diferenţe favorabile de curs valutar = 27.000.000-20.000.000 = 7.000.000 lei

- Reflectarea în contabilitate a încasării creanţei:

Formula contabilă:

27.000.000	5124 – Conturi la bănci în devize	=	%	
			411 – Clienţi (externi)	20.000.000
			765 – Venituri din diferenţe de curs valutar	7.000.000

- **Dacă în locul creanţelor de încasat, era vorba de datorii de plătit în devize, se făcea următoarea înregistrare:**

%		=	5124 – Conturi la bănci în devize	27.000.000
20.000.000	401 - Furnizori (externi)			
7.000.000	665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar			

IV. 8. Contabilitatea decontărilor în cadrul unităţii

În cazul regiilor autonome, societăţilor şi companiilor naţionale, cu o reţea organizatorică complexă de unităţi şi subunităţi au loc relaţii economice reciproce, privind mişcări (transmiteri) de elemente patrimoniale, operaţii cunoscute sub numele de **decontări interne**.

Decontările interne se clasifică în două mari categorii:

- Decontări interne între unitatea patrimonială şi subunităţile sale fără personalitate juridică, dar care ţin contabilitate proprie, până la nivel de balanţă de verificare;
- Decontări interne între subunităţile unităţii patrimoniale, care nu au personalitate juridică, dar au contabilitate proprie, care se ţine până la nivel de balanţă de verificare.

Reflectarea în contabilitate a decontărilor în cadrul unităţii se realizează cu ajutorul grupei de conturi **48 – Decontări în cadrul unităţii**, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- Grupa 48 - Decontări în cadrul unităţii
- 481-Decontări între unitate şi subunităţi
- 482-Decontări între subunităţi

IV.8.1. Contabilitatea decontărilor între unitate şi subunităţi

Aşa cum s-a făcut precizarea, între unitatea patrimonială având personalitate juridică (evidenţă şi contabilitate proprie) şi subunităţile sale fără personalitate juridică, dar care au contabilitate proprie, ţinută până la un nivel de sinteză contabilă (balanţă de verificare), se nasc relaţii economice şi financiare, în legătură cu mişcările de active imobilizate, stocurile şi disponibilităţile băneşti, care au loc reciproc în cadrul activităţilor de investiţie şi exploatare.

Reflectarea în contabilitate a decontărilor între unitate şi subunităţi se realizează cu ajutorul contului **481 –Decontări între unitate şi subunităţi,** cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

Contul 481- Decontări între unităţi şi subunităţi

- ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa decontărilor dintre unitate şi subunităţile sale, fără personalitate juridică, care conduc contabilitate proprie;

- ***Conţinutul economic:***
 - **cont de datorii**, atunci când exprimă obligaţii faţă de unitate sau subunitate, funcţie de caz;
 - **cont de creanţe,** atunci când exprimă creanţe de încasat de la unitate sau subunitate, funcţie de caz;
- ***Funcţia contabilă: - cont bifuncţional,*** *care se comportă:*
 - ca un **cont de pasiv,** atunci când reflectă datorii (obligaţii);
 - ca un **cont de activ,** atunci când reflectă creanţe:
- ***Se creditează:***

a) **În cazul unităţilor patrimoniale:**

- cu valoarea stocurilor şi obiectelor de inventar, primite de unitate de la subunităţi (300, 301, 308, 321, 328, 341, 348, 371, 378, 381, 388)

- cu sumele primite de la subunităţi (5121, 5311);

b) **În cazul subunităţilor:**

- cu valoarea stocurilor şi a obiectelor de inventar primite de subunitate de la unitatea patrimonială (300, 301, 308, 321, 328, 341, 348, 371, 378, 381, 388);

- cu sumele primite de subunitate, de la unitatea patrimonială (5121, 5311);

- ***Se debitează:***

a) **În cazul unităţilor patrimoniale:**

- cu valoarea stocurilor şi obiectelor de inventar livrate subunităţilor (300, 301, 308, 321, 328, 341, 348, 371, 378, 381, 388)

- cu sumele transmise subunităţilor prin bancă sau prin casierie (5121, 5311);

b) **În cazul subunităţilor:**

- cu valoarea stocurilor şi a obiectelor de inventar transmise de subunitate către unitatea patrimonială (300, 301, 308, 321, 328, 341, 348, 371, 378, 381, 388);

- cu sumele transmise unităţii, de către subunitate (5121, 5311);

- ***Soldul final:***

- sold creditor, reprezentând sumele datorate celeilalte părţi din sistem;
- sold debitor, reprezentând sumele de încasat de la cealaltă parte din sistem;

Contul 481-Decontări între unitate şi subunităţi se poate dezvolta în conturi analitice, pe feluri de decontări sau subunităţi.

<u>EXEMPLE:</u>

<u>Exemplul 1.</u> Reflectarea în contabilitate a transferului de semifabricate de la unitatea patrimonială (U) la o subunitate (S), în valoare de 5.000.000 lei.

Reflectarea operaţiei la cele două unităţi economice se realizează astfel:

A) **În contabilitatea unității patrimoniale (U):**

Formula contabilă:

5.000.000	481 – Decontări între unitate și subunități analitic (s)	=	341–Semifabricate	5.000.000

B) **În contabilitatea subunității (S):**

Formula contabilă:

5.000.000	341 –Semifabricate	=	481 – Decontări între unitate și subunități	5.000.000

Exemplul 2. –Reflectarea în contabilitate a virării sumei de 5.000.000 lei, din contul subunității (S) și contul unității patrimoniale (U):

A) **Reflectarea operației în contabilitatea subunității (S):**

Formula contabilă:

5.000.000	481 – Decontări între unitate și subunități	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000

B) **Reflectarea operației în contabilitatea unității patrimoniale (U):**

Formula contabilă:

5.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei (5311)	=	481 – Decontări între unitate si subunități-analitic (s)	5.000.000

Notă ! Lichidarea creanțelor și datoriilor reciproce între unitate și subunități se realizează prin restituirea bunurilor sau prin plată, procedeu valabil și în cadrul decontărilor interne între subunități.

IV.8.2. Contabilitatea decontărilor între subunităţi

Între subunităţile fără personalitate juridică ale unei unităţi patrimoniale, care ţin contabilitate proprie până la nivel de balanţă de verificare, pot avea loc operaţii economico-financiare privind transmiterea reciprocă de active circulante (bunuri şi valori economice), operaţii care se înregistrează într-un cont distinct, ţinut numai la nivelul subunităţilor.

Reflectarea în contabilitate a operaţiilor de asemenea natură, respectiv a decontărilor între subunităţi se realizează cu ajutorul contului **482- Decontări între subunităţi,** cont sintetic de gradul I, care se caracterizează prin următoarele:

- **Contul 482 – Decontări între subunităţi**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa decontărilor între subunităţi fără personalitate juridică, având contabilitate proprie, din cadrul aceleiaşi unităţi patrimoniale;
 - ***Conţinutul economic:***
 - **cont de datorii,** atunci când exprimă obligaţii faţă de cealaltă subunitate
 - **cont de creanţe,** atunci când exprimă creanţe de încasat de la cealaltă subunitate;
 - ***Funcţia contabilă** –cont bifuncţional, care se comportă:*
 - ca un **cont de pasiv,** atunci când exprimă obligaţii (datorii);
 - ca un **cont de activ,** atunci când reflectă creanţe;
 - ***Se creditează:***
 - cu valoarea stocurilor şi obiectelor de inventar primită de la altă subunitate (300, 301, 308, 321, 328, 341, 348, 371, 378, 381, 388)
 - cu sumele primite de la altă subunitate (5121, 5311)
 - ***Se debitează:***
 - cu valoarea stocurilor şi obiectelor de inventar virate (transmise) între subunităţi (300, 301, 308, 321, 328, 341, 348, 371, 378, 381, 388)
 - cu valoarea sumelor virate între subunităţi (5121, 5311)
 - ***Soldul final:***
 - soldul creditor reflectă sumele datorate altei subunităţi;
 - soldul debitor reflectă sumele cuvenite de la altă subunitate.

Contul **482 - Decontări între subunităţi** se poate dezvolta în conturi analitice pe subunităţi, respectiv pe feluri de decontări.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Reflectarea în contabilitate a virării prin contul curent a sumei de 5.000.000 lei de la subunitatea (S_1) la subunitatea (S_2)

A – Reflectarea operaţiei în contabilitatea subunităţii (S_1):

Formula contabilă:

5.000.000	482 – Decontări între subunităţi - analitic (S_2)	=	5121 – Conturi la bănci în lei	5.000.000

B - Reflectarea operaţiei în contabilitatea subunităţii (S_2):

Formula contabilă:

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a transferării unor materii prime în sumă de 5.000.000 lei, de la subunitatea(S_3) la subunitatea (S_1).

A-Reflectarea operaţiei în contabilitatea subunităţii (S_3):

Formula contabilă:

5.000.000	482 – Decontări între subunităţi (S_2)	=	300 – Materii prime	5.000.000

B-Reflectarea operaţiei în contabilitatea subunităţii (S_1):

Formula contabilă:

5.000.000	300 – Materii prime	=	482 – Decontări între subunităţi	5.000.000

Notă ! În acelaşi mod se înregistrează în contabilitate toate operaţiile cu stocuri, obiecte de inventar şi sume - între subunităţi.

Reamintim faptul că **soldurile debitoare** ale conturilor de decontări interne (481, 482) reprezintă creanţe ale unităţilor sau subunităţilor, iar soldurile creditoare reprezintă datorii faţă de unitate sau subunităţi.

> **Atenţie! La nivelul balanţei sintetice de verificare a conturilor, întocmită de unitatea patrimonială, conturile 481**-Decontări între unitate şi subunităţi, **respectiv 482 – Decontări între subunităţi, se soldează, deoarece suma datoriilor în cadrul unităţii este egală cu cea a creanţelor, respectiv, creanţele sau datoriile unităţii faţă de subunităţi sunt egale cu suma algebrică a creanţelor şi datoriilor subunităţilor.**

IV.9. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor

Pentru deprecierea creanţelor din conturile de clienţi, decontări în cadrul unităţilor de grup şi debitori, de regulă, la sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii, se constituie provizioane pe seama cheltuielilor, care se regularizează astfel:

- În situaţia în care deprecierea creanţei este superioară provizionului constituit, se constituie un provizion suplimentar;

- În cazul în care deprecierea constatată este inferioară provizionului constituit, diferenţa se deduce din provizionul constituit şi se înregistrează la venituri;
- Cu ocazia anulării unui provizion, cu ocazia încasării creanţei, provizioanele constituite se înregistrează la venituri.

Atenţie ! Provizioanele pentru deprecierea creanţelor se constituie, ca şi în cazul celorlalte tipuri de provizioane, numai în situaţia când **deprecierea creanţei este reversibilă,** deoarece atunci când deprecierea unei creanţe este ireversibilă, aceasta se va înregistra în contabilitate ca o **pierdere din creanţe.**

Provizioanele pentru deprecierea creanţelor se pot constitui pentru următoarele creanţe:

- Provizioane pentru deprecierea creanţelor –**clienţi;**
- Provizioane pentru deprecierea creanţelor-decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii;
- Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi.

De remarcat faptul că numai provizioanele pentru deprecierea creanţelor-clienţi sunt deductibile fiscal şi numai atunci când există hotărâri ale instanţelor judecătoreşti, restul provizioanelor pentru deprecierea creanţelor fiind nedeductibile fiscal, constituirea lor fiind opţională, neafectând profitul impozabil al firmei, ci doar profitul net.

De asemenea, agenţii economici trebuie să facă o reflectare distinctă între creanţele financiare (împrumuturi pe termen lung şi mediu, participaţii, depozite, garanţii), care reprezintă imobilizări financiare şi **creanţele de exploatare sau comerciale** care fac obiectul conturilor de terţi.

Atât creanţele reflectate în contul **411- clienţi,** cât şi creanţele din contul **461-debitori diverşi,** constatate cu ocazia inventarierii ca fiind litigioase, dubioase sau incerte, se transferă din conturile menţionate în contul 416- clienţi incerţi, la valoarea de recuperat.

De regulă, provizioanele pentru deprecierea creanţelor nu include TVA, aceasta urmând a fi imputată asupra TVA datorate ulterior sau rambursată.

Reflectarea în contabilitate a provizioanelor pentru deprecierea creanţelor se realizează cu ajutorul grupei de conturi **49-Provizioane pentru deprecierea creanţelor,** care cuprinde următoarele conturi sintetice:

- **Grupa 49 –Provizioane pentru deprecierea creanţelor:**
 - 491 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi;
 - 495 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii;
 - 496 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi

Atenţie ! În conformitate cu noul **Plan general de conturi,** aprobat experimental prin O.M.F. nr.403-1999, grupa de conturi 49- Provizioane pentru deprecierea creanţelor cuprinde următoarele conturi sintetice:

- Grupa 49 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor
 - 491 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor – clienţi
 - 495 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor-decontări în cadrul grupului:
 - 4951 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra societăţilor în cadrul grupului
 - 4952 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor referitoare la interesele de participare
 - 4953 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra asociaţilor
 - 496 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor debitori diverşi
 - 496 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor debitori diverşi

- **Contul 491- Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi:**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa provizioanelor constituite pentru deprecierea creanţelor din conturile de clienţi;
 - ***Conţinutul economic:***
 - cont rectificativ de creanţe;
 - ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
 - ***Se creditează:***
 - cu valoarea provizioanelor constituite pentru creanţe neîncasabile, clienţi dubioşi, rău platnici, sau aflaţi în litigiu (6814);
 - ***Se debitează:***
 - cu diminuarea sau anularea provizioanelor pentru deprecierea creanţelor-clienţi, constituite (7814);
 - ***Soldul final:***
 - sold creditor reprezentând provizioanele constituite.

Contul 491- Provizioane pentru deprecierea creanţelor clienţi se poate dezvolta în conturi analitice pe creanţele clienţi depreciate.

- **Contul 495 –Provizioane pentru deprecierea creanţelor-decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii:**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa provizioanelor constituite pentru deprecierea creanţelor evidenţiate în conturile de decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii;
 - ***Conţinutul economic:***
 - cont rectificativ de creanţe;

- ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
- ***Se creditează:***
 - cu constituirea provizioanelor pentru depreciere, de natură financiară, constatate în cadrul conturilor de decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii (6863);
- **Se debitează** cu diminuarea sau anularea provizioanelor constituite pentru deprecierea creanţelor din conturile de decontări în cadrul grupului, unităţii sau cu asociaţii (7863).
- ***Soldul final:***
 - sold creditor reprezentând provizioanele constituite.

Şi acest cont se poate dezvolta în conturi analitice pe creanţe depreciate în deconturile din cadrul grupului, unităţii sau cu asociaţii.

- **Contul 496 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor debitori diverşi**
 - ***Elementul evidenţiat:***
 - ţine evidenţa provizioanelor constituite pentru deprecierea creanţelor debitori-diverşi
 - ***Conţinutul economic:***
 - cont rectificativ de creanţe;
 - ***Funcţia contabilă:***
 - cont de pasiv;
 - ***Se creditează:***
 - cu provizioanele constituite pentru deprecierea creanţelor (cu caracter excepţional), cuprinse în conturile de debitori diverşi (6873);
 - ***Se debitează:***
 - cu diminuarea sau anularea provizioanelor constituite pentru deprecierea creanţelor (cu caracter excepţional), cuprinse în conturile de debitori diverşi (7873);
 - ***Soldul final:***
 - sold creditor, reprezentând provizioanele constituite.

Contul **496-Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi** se poate dezvolta în conturi analitice pe tipuri de creanţe cu caracter excepţional.

Conturile corespondente de cheltuieli utilizate în cazul constituirii provizioanelor sunt, după caz, următoarele:

- **Contul 6814 – Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante** – utilizat pentru:

- deprecierea creanţelor comerciale neîncasate;
- clienţi dubioşi, rău-platnici sau aflaţi în litigii;
- alte creanţe de natură economică.

- **Contul 6863 – cheltuieli financiare privind provizioane pentru depreciere** – utilizat pentru:

- deprecierea creanţelor de natură financiară (decontările în cadrul grupului şi cu asociaţii);
- creanţe din titluri de valoare cedate;
- creanţe din cesiuni de imobilizări financiare.

- **Contul 6873 – cheltuieli excepţionale, privind provizioane pentru depreciere** – utilizat pentru:
 - debitori diverşi din pagube materiale;
 - stocurile constatate lipsă sau deteriorate imputate.

Diminuarea sau anularea provizioanelor presupune trecerea acestora în conturile de venituri, în baza aceloraşi criterii, fiind utilizate, după caz, următoarele conturi:

- 7814-venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
- 7863-venituri din provizioane pentru deprecieri
- 7873-venituri excepţionale din provizioane pentru depreciere.

În determinarea provizioanelor care urmează a fi constituite pentru clienţii incerţi se utilizează următoarea relaţie de calcul:

$$P = V_c \times P_c$$

în care:

P - mărimea provizionului;
V_c - valoarea creanţei, exclusiv TVA;
P_c - probabilitatea de neîncasare (pierdere) a creanţei.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un agent economic livrează pe credit comercial unui client produse finite în valoare de 5.000.000 lei.

Agentul economic realizează după o perioadă că probabilitatea de a nu încasa creanţa de la client se situează la 70% din valoarea creanţei.

În această perioadă el va constitui un provizion reprezentând 70% din valoarea creanţei.

Reflectarea în contabilitate a acestor operaţii presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) Reflectarea în contabilitate a virării produselor finite:

- produse finite = 5.000.000 lei
- $TVA_c = 19\% = \dfrac{5.000.000 \times 19}{100} = 950.000$ lei

Total factură = 5.950.000 lei

Formula contabilă:

5.950.000	411 - Clienţi	=	%	
			701 – Venituri din vânzarea produselor finite	5.000.000
			4427 – TVAc	950.000

b) Reflectarea în contabilitate a trecerii creanţei la clienţi incerţi (trecerea creanţelor la clienţi incerţi se face la întreaga valoare a creanţei, inclusiv TVA):

Formula contabilă:

5.950.000	416 – Clienţi incerţi	=	411 – Clienţi	5.950.000

c) Reflectarea în contabilitate a constituirii provizionului într-un procent de 70% din valoarea creanţei.

$$P = Vc \times Pc = 5.000.000 \times 70\% = \frac{5.000.000 \times 70}{100} = 3.500.000 \text{ lei}$$

Formula contabilă:

3.500.000	6814 – Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	=	491 – Provizioane pentru deprecierea activelor circulante	3.500.000

d) În exerciţiul financiar 2001 agentul economic a pierdut litigiul cu clientul, având certitudinea că nu va mai încasa creanţa.

În această situaţie se fac următoarele înregistrări:

- Reflectarea în contabilitate a pierderii din creanţe:

Formula contabilă:

%		=	416 – Clienţi incerţi	5.950.000
5.000.000	654 – Pierderi din creanţe			
950.000	4427 - TVAc			

- Reflectarea în contabilitate a anulării provizionului constituit:

Formula contabilă:

3.500.000	491 – Provizioane pentru deprecierea activelor circulante	=	7814 – Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	3.500.000

- În situaţia în care creanţa se recuperează, se fac următoarele înregistrări:

Reflectarea în contabilitate a încasării creanţei:

5.950.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	416 – Clienţi incerţi	5.950.000

- Reflectarea în contabilitate a anulării provizionului

3.500.000	491 - Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi	=	7814 – Venituri din provizioane pentru deprecierea creanţelor - clienţi	3.500.000

Exemplul 2. Reflectarea în contabilitate a deprecierii creanţelor din ajutoare financiare acordate în cadrul grupului, unităţii sau asociaţilor, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	6863 – Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecieri	=	495 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor-decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a anulării sau diminuării provizionului constituit.

Formula contabilă:

5.000.000	495 –Provizioane pentru deprecierea creanţelor-decontări în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii	=	7883 – Venituri din provizioane pentru deprecieri	5.000.000

Notă ! Dacă ajutorul acordat îmbracă o formă materială (stocuri sau active imobilizate), provizionul se înregistrează în conturile de cheltuieli de exploatare.

Exemplul 3. Reflectarea în contabilitate a constituirii unui provizion pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi, în sumă de 5.000.000 lei.

Formula contabilă:

5.000.000	6873 – Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri	=	496 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi	5.000.000

- Reflectarea în contabilitate a anulării sau diminuării provizionului constituit.

Formula contabilă:

5.000.000	496 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi	=	7873 – Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri	5.000.000

IV.10. Alte venituri ale persoanelor fizice supuse impozitului pe venitul global

Sunt supuse impozitului pe venit următoarele categorii de venituri obţinute de persoanele fizice:

1. Venituri din activităţi independente:

- Venituri comerciale:
 - venituri din fapte de comerţ;
 - venituri din prestări servicii, altele decât cele realizate din profesii libere;
 - venituri din practicarea unei meserii.
- Venituri din exercitarea profesiilor libere:
 - medic;
 - avocat;
 - notar;
 - expert contabil;
 - contabil autorizat;
 - arhitect;
 - consultant de plasament pentru valori mobiliare şi alte profesii asemănătoare.

- Venituri din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală:
 - brevete de inventator;
 - desene şi modele;
 - mostre;
 - mărci de fabrică şi de comerţ;
 - procedee tehnice;
 - know-how;
 - consulting-engineering;
 - drepturi de autor şi drepturi conexe dreptului de autor;
 - alte venituri de această natură.

2. Venituri din salarii şi asimilate salariilor;
3. Venituri din cedarea folosinţei bunurilor;
4. Venituri din dividende şi dobânzi;
5. Venituri din pensii;
6. Alte venituri.

Notă ! În categoria veniturilor ce se supun impozitului pe venit se cuprind şi orice **avantaje în bani şi/sau în natură,** primite de la o persoană fizică, cu titlu gratuit sau cu plată parţială.

Dintre veniturile supuse impozitului pe venit au fost tratate deja în cadrul acestui curs:
- veniturile din salarii şi asimilate salariilor;
- veniturile din dividende şi dobânzi.

În continuare se vor trata celelalte categorii de venituri supuse impozitului pe venit.

IV.10.1. Venituri din activităţi independente

Veniturile din activităţi independente, realizate în mod individual şi/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activităţi adiacente, cuprind:
- veniturile comerciale;
- veniturile din profesii liberale;
- veniturile din drepturi de proprietate intelectuală.

Atenţie ! Sunt considerate venituri din activităţi independente şi veniturile obţinute de sportivii profesionişti.

Veniturile din activităţi independente se pot determina:
- În sistem real, pe baza datelor din evidenţa contabilă în partidă simplă;
- Pe bază de norme de venit.

1. Determinarea veniturilor din activităţi independente în sistem real:

• **Venitul brut**(V_b) din activităţi independente, determinate în sistem real, pe baza datelor din evidenţa contabilă în partidă simplă, este egal cu sumele încasate şi echivalentul în lei al sumelor în natură, respectiv:

$$V_b = S + N$$

în care:

V_b - venitul brut;
S - sumele încasate;
N - echivalentul în lei al veniturilor în natură.

Atenţie ! Nu sunt considerate venituri brute sumele primite sub formă de credite.

• **Venitul net (V_n).** Se determină ca o diferenţă între venitul brut şi cheltuielile aferente deductibile, respectiv:

$$V_n = V_b - CH_d$$

în care:

V_n - venitul net;
V_b - venitul brut;
CH_d - cheltuielile aferente deductibile.

Nu sunt cheltuieli deductibile fiscal:

- Cheltuielile de sponsorizare sau mecenat care depăşesc limitele legale
- Cheltuielile pentru protocol care depăşesc limita de 0,25% aplicată asupra **bazei de calcul,** determinată conform relaţiei:

$$B_c = V_b - CH_d$$

în care:

B_c - baza de calcul pentru cheltuielile plafonate (sponsorizări, mecenat, protocol).

Nu sunt cheltuieli deductibile:

- amenzile, majorările de întârziere şi penalităţile, altele decât cele de natură contractuală;
- donaţiile de orice fel;
- cheltuielile de sponsorizare sau mecenat, care depăşesc limitele prevăzute de lege;
- cheltuielile pentru protocol, care depăşesc limita de 0,25%, aplicată asupra bazei de calcul;
- ratele aferente creditelor angajate;

- dobânzile aferente creditelor angajate pentru achiziţionarea de imobilizări corporale de natura mijloacelor fixe, în cazul în care dobânda este cuprinsă în valoarea de intrare a acestora;
- cheltuielile de achiziţionare sau de fabricare a bunurilor şi drepturile amortizabile, care sunt înregistrare în Registrul inventar;
- cheltuielile privind bunurile constatate lipsă din gestiune sau degradate şi neimputabile;
- sumele sau valoarea bunurilor confiscate, ca urmare a încălcării dispoziţiilor legale;
- impozitul pe venit suportat de plătitorul venitului, în contul beneficiarilor de venit;
- sumele primite pentru acoperirea cheltuielilor de natura indemnizaţiei zilnice de delegare sau de detaşare şi diurna, peste limita legală;
- alte sume care depăşesc limitele legale.

EXEMPLE:

Exemplul 1. Un contribuabil care realizează venituri din activităţi independente prezintă la sfârşitul exerciţiului financiar 2000 următoarea situaţie:

- Venituri din activităţi independente = 4.000.000 lei
- Folosirea de bunuri în scop personal (echivalent venituri) = 1.000.000 lei

VENITURI BRUTE (V_b) – total = 4.000.000 + 1.000.000 = 5.000.000 lei

- Cheltuieli materiale = 2.000.000 lei
- Cheltuieli de protocol = 300.000 lei
- Amenzi şi penalităţi = 200.000 lei

CHELTUIELI (CH_b) – total = 2.500.000 lei din total cheltuieli:

- **Determinarea cheltuielilor de protocol deductibile:**

$$CH_p = B_c \times 0{,}25\%$$

în care:

CH_p - cheltuieli de protocol deductibile;
0,25% - cota de deducere.

Respectiv:

$$B_c = V_b - CH_d$$

în care:

B_c - baza de calcul pentru cheltuielile de protocol deductibile;
V_b - venitul brut;
CH_d - cheltuieli deductibile, exclusiv cheltuielile de protocol.

Rezultă:

$B_c = V_b - CH_d = 5.000.000 - 2.000.000 = 3.000.000$ lei

$$\boxed{B_c = 3.000.000 \text{ lei}}$$

$$CH_p = B_c \times 0,25\% = 3.000.000 \times 0,25\% = \frac{3.000.000 \times 0,25}{100} = 7.500 \text{ lei}$$

$$\boxed{CH_p = 7.500 \text{ lei}}$$

- **Determinarea cheltuielilor deductibile – total:**

$$\boxed{CH_{dt} = CH_m + CH_p}$$

în care:

CH_{dt} - cheltuielile deductibile totale;
CH_m - cheltuieli materiale;
CH_p - cota de cheltuieli de protocol deductibile.

Rezultă:

$CH_d = CH_m + CH_p = 2.000.000 + 7.500 = 2.007.500$ lei

$$\boxed{CH_d = 2.007.500 \text{ lei}}$$

- **Determinarea venitului net:**

$V_n = V_b - CH_d = 5.000.000 - 2.007.500 = 2.992.500$ lei

$$\boxed{V_n = 2.992.500 \text{ lei}}$$

- Venitul brut (V_b), cheltuielile deductibile totale (CH_d) şi venitul net (V_n) se vor înscrie în **Declaraţia specială** ce va fi depusă de contribuabil la organele fiscale.

- La sfârşitul exerciţiului financiar (anului), veniturile din activităţi independente se **globalizează,** dacă contribuabilul mai realizează venituri din salarii sau din cedarea folosinţei bunurilor.

<u>**Atenţie !**</u> Reamintim că în procesul de globalizare intră numai 3 categorii de venituri, respectiv:

- veniturile din activităţi independente;
- veniturile din salarii;
- veniturile din cedarea folosinţei bunurilor.

Pentru restul veniturilor, respectiv cele din dividende şi dobânzi, veniturile din pensii şi alte venituri **impozitul este final.**

- La determinarea impozitului se iau în calcul şi deducerile personale de bază şi suplimentare prevăzute în actul normativ.

2. Venituri din activităţi independente determinate pe bază de normă de venit.

Contribuabilii persoane fizice autorizate, care realizează venituri din activităţi independente şi îşi desfăşoară activitatea pe cont propriu, singuri, fără salariaţi sau colaboratori, într-un punct fix sau ambulant, având un singur obiect de activitate înscris pe autorizaţia de funcţionare, pot determina venitul net pe bază de **norme de venit.**

Nomenclatorul de activităţi independente este aprobat prin acte normative (Ordin al ministrului finanţelor), iar în stabilirea cuantumului normelor de venit se au în vedere următoarele criterii:

- vadul comercial;
- vârsta contribuabilului;
- dacă activitatea se desfăşoară în spaţiu proprietate personală a contribuabilului sau indivizat;
- realizarea de lucrări, prestări de servicii şi obţinerea de produse, cu material propriu sau al clientului;
- folosirea de maşini, dispozitive, scule, acţionate manual sau de forţe motrice.

Normele anuale de venit se pot reduce:

- proporţional cu perioada din an până la autorizare sau de la încetarea activităţii până la sfârşitul anului;
- pentru întreruperi temporare justificate.

Normele de venit se propun de către Direcţiile Generale ale Finanţelor Publice teritoriale, ale Ministerului Finanţelor Publice şi se aprobă prin hotărâri ale Consiliilor Judeţene sau a Consiliului General al Municipiului Bucureşti, până cel târziu la 31 ianuarie a anului fiscal.

Organul fiscal competent comunică contribuabilului până la data de 15 aprilie a anului fiscal suma reprezentând venitul net şi nivelul plăţilor anticipate în contul impozitului anual.

IV.10.1.1. Venituri din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuală

Drepturile de proprietate individuală şi intelectuală îşi au originea în Convenţia de Uniune pentru Protecţia Industrială de la Paris (1883) şi în Convenţia de Constituire a Organizaţiei Mondiale a Proprietăţii Intelectuale (OMPI), de la Stockholm, din anul 1967, în **proprietatea intelectuală** fiind inclusă şi proprietatea industrială.

În categoria drepturilor de proprietate industrială şi intelectuală se includ:

- Dreptul de autor şi drepturile conexe dreptului de autor:
 - lucrări literare, artistice, ştiinţifice;
 - filme sau benzi pentru emisiuni radio-tv;
 - înregistrări audio-video;

- efectuarea de înregistrări audio-video;

- Brevete de invenţii, inovaţii, licenţe;
- Know-how;
- Mărci de fabrică sau de comerţ;
- Operaţiuni de franchising;
- Modele şi desene industriale, planuri, schiţe, formule secrete sau produse de fabricaţie;
- Programe de calculator (software);
- Transmisiuni directe sau indirecte prin cablu, relee sau satelit;
- Echipament industrial, comercial sau ştiinţific, inclusiv pentru utilizarea şi dreptul de a utiliza informaţii şi cunoştinţe referitoare la experienţa în domeniul industrial, comercial sau ştiinţific.

Din categoria **drepturilor conexe dreptului de autor** fac parte:

- regiile artistice;
- dirijări de concerte;
- roluri în filme sau opere audiovizuale;
- prezentări de spectacole;
- numere de circ etc.

Titularii drepturilor de autor pot fi:

- Persoana fizică sau persoanele fizice care au creat opera.

Titularii drepturilor conexe de autor pot fi:

- artiştii;
- interpreţii;
- executanţii;
- regizorii;
- dirijorii etc.

Drepturile de proprietate industrială (invenţii, modele şi desene industriale, mărci de fabrică şi de comerţ, know-how etc.) se evaluează economic şi fac parte din categoria **imobilizărilor necorporale.**

- **Venitul brut** din drepturile de proprietate industrială şi intelectuală reprezintă totalitatea încasărilor în bani şi/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură, realizate din drepturi de proprietate intelectuală, respectiv

$$V_b = S + N$$

în care:

V_b - venitul brut;
S - sumele încasate;
N - echivalentul veniturilor încasate în natură.

- **Venitul net** se determină prin deducerea din venitul brut a unei cote de cheltuieli de 25%, aplicată la venitul brut, respectiv:

$$V_n = V_b - CH_f(25\%)$$

în care:

V_n - venitul net;
V_b - venitul brut;
CH_f (25%) - cheltuieli forfetare, reprezentând 25% din venitul brut.

Notă ! **Venitul net** din drepturi de autor, aferente operelor de artă monumentală, se determină prin deducerea din venitul brut a unei cote forfetare de cheltuieli de 40% din venitul brut, respectiv:

$$V_n = V_b - CH_f(40\%)$$

în care:

V_n – venitul net;
V_b – venitul brut;
CH_f (40%) – cheltuieli forfetare reprezentând 40% din venitul brut.

EXEMPLE: Un contribuabil realizează venituri din drepturi de autor, în anul 2000, astfel:

- Venit brut = 10.000.000 lei
- Cheltuieli forfetare = 25%

- Venit net (V_n) = $V_b - CH_f$ (25%) = 10.000.000 – (10.000.000 x 25%)

$$= 10.000.000 - \left(\frac{10.000.000 \times 25}{100}\right) = 10.000.000 - 2.500.000 = 7.500.000 \text{ lei}$$

- Impozit pe venit = V_n x 18% = 7.500.000 x 18% = $\frac{7.500.000 \times 18}{100}$ = 1.350.000 lei

Impozitul anual se calculează prin aplicarea asupra venitului anual global impozabil a baremului mediu anual de impozitare, care pentru anul 2000 este următorul:

Venitul anual impozabil - lei -	Impozitul lunar - (lei, %) -
Până la 11.868.000	18%
Între 11.868.001-29.118.000	2.136.240 + 23%, pentru ceea ce depășește suma de 11.868.000 lei
Între 29.118.001-46.374.000	6.103.740 + 28%, pentru ceea ce depășește suma de 29.118.000 lei
Între 46.374.001-64.710.000	10.935.420 + 34%, pentru ceea ce depășește suma de 46.374.000 lei
Peste 64.710.000	17.169.660 + 40%, pentru ceea ce depășește suma de 64.710.000 lei

De asemenea, facem menţiunea că, în cazul beneficiarilor de venituri din drepturi de proprietate intelectuală, aceştia datorează în cursul anului un impozit de 15% din venitul brut încasat, reprezentând plăţi anticipate în contul impozitului anual.

În cazul veniturilor comerciale şi din profesii liberale, plăţile anticipate se stabilesc de către organul fiscal teritorial, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul din **Decizia de impunere** din anul fiscal precedent.

Plăţile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 15, inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

La sfârşitul anului veniturile din activităţi independente **se globalizează**, în cazul în care contribuabilul mai obţine şi alte venituri supuse globalizării, iar la calculul impozitului se vor aplica şi deducerile personale de bază şi suplimentare.

Exemplul 2. Un contribuabil realizează venituri din drepturi de autor, în anul 2000, astfel:

- Venit brut = 5.000.000 lei
- Impozit calculat în timpul anului = 5.000.000 x 15% = $\frac{5.000.000 \times 15}{100}$ = 750.000 lei
- Venit net (n) = b – CH_f (25%) = 5.000.000 x 25% = $\frac{5.000.000 \times 25}{100}$ = 1.250.000 lei
- Impozit pe venit = 1.250.000 x 18% = $\frac{1.250.000 \times 18}{100}$ = 225.000 lei
- Diferenţe de restituit = 750.000 – 225.000 = 525.000 lei

IV.10.2. Veniturile din cedarea folosinţei bunurilor

Veniturile din cedarea folosinţei bunurilor sunt veniturile în bani şi/sau în natură, provenind din cedarea folosinţei bunurilor mobile şi imobile, deţinute de către proprietar, uzufructuar sau alt deţinător legal.

În această categorie de venituri se includ:

- Veniturile din închirieri şi subînchirieri de bunuri mobile şi imobile;
- Veniturile din arendarea bunurilor agricole, din patrimoniul personal.

Veniturile obţinute din închirieri şi subînchirieri de bunuri imobile sunt cele obţinute din cedarea folosinţei bunurilor, caselor de vacanţă, garajelor, terenurilor etc., a căror folosinţă este cedată în baza unor contracte de închiriere, inclusiv a unor părţi din acestea, utilizate în scop de reclamă, afişaj şi publicitate.

Veniturile din cedarea folosinţei bunurilor se stabilesc **pe baza contractului încheiat între părţi,** în formă scrisă şi înregistrat la organul fiscal competent, în termen de 15 zile de

De asemenea, facem menţiunea că, în cazul beneficiarilor de venituri din drepturi de proprietate intelectuală, aceştia datorează în cursul anului un impozit de 15% din venitul brut încasat, reprezentând plăţi anticipate în contul impozitului anual.

În cazul veniturilor comerciale şi din profesii liberale, plăţile anticipate se stabilesc de către organul fiscal teritorial, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul din **Decizia de impunere** din anul fiscal precedent.

Plăţile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 15, inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

La sfârşitul anului veniturile din activităţi independente **se globalizează**, în cazul în care contribuabilul mai obţine şi alte venituri supuse globalizării, iar la calculul impozitului se vor aplica şi deducerile personale de bază şi suplimentare.

Exemplul 2. Un contribuabil realizează venituri din drepturi de autor, în anul 2000, astfel:

- Venit brut = 5.000.000 lei
- Impozit calculat în timpul anului = 5.000.000 x 15% = $\frac{5.000.000 \times 15}{100}$ = 750.000 lei
- Venit net (n) = b – CH_f (25%) = 5.000.000 x 25% = $\frac{5.000.000 \times 25}{100}$ = 1.250.000 lei
- Impozit pe venit = 1.250.000 x 18% = $\frac{1.250.000 \times 18}{100}$ = 225.000 lei
- Diferenţe de restituit = 750.000 – 225.000 = 525.000 lei

IV.10.2. Veniturile din cedarea folosinţei bunurilor

Veniturile din cedarea folosinţei bunurilor sunt veniturile în bani şi/sau în natură, provenind din cedarea folosinţei bunurilor mobile şi imobile, deţinute de către proprietar, uzufructuar sau alt deţinător legal.

În această categorie de venituri se includ:

- Veniturile din închirieri şi subînchirieri de bunuri mobile şi imobile;
- Veniturile din arendarea bunurilor agricole, din patrimoniul personal.

Veniturile obţinute din închirieri şi subînchirieri de bunuri imobile sunt cele obţinute din cedarea folosinţei bunurilor, caselor de vacanţă, garajelor, terenurilor etc., a căror folosinţă este cedată în baza unor contracte de închiriere, inclusiv a unor părţi din acestea, utilizate în scop de reclamă, afişaj şi publicitate.

Veniturile din cedarea folosinţei bunurilor se stabilesc **pe baza contractului încheiat între părţi,** în formă scrisă şi înregistrat la organul fiscal competent, în termen de 15 zile de

la data încheierii acestuia. Obligaţia de a înregistra la organul fiscal contractul de cedare a folosinţei, în formă scrisă, revine proprietarului, uzufructuarului sau altui deţinător legal, după caz.

- **Venitul brut din cedarea folosinţei bunurilor** reprezintă totalitatea sumelor încasate în bani şi/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură, realizate de proprietar, uzufructuar sau alt deţinător legal, respectiv:

$$V_b = S + N$$

în care:

V_b – venitul brut;
S – sumele încasate;
A – echivalentul în lei al veniturilor încasate în natură.

- Venitul brut se majorează cu valoarea cheltuielilor care cad, conform dispoziţiilor legale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau altui deţinător legal dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.

Rezultă:

$$b = S + N + CH_n$$

în care:

CH_n – cheltuieli nedeductibile care se adaugă la venitul brut.

- **Venitul net din cedarea folosinţei bunurilor** se determină prin deducerea din venitul brut a unei cote de cheltuieli de 30%, aplicată la venitul brut, reprezentând cheltuieli deductibile aferente venitului, respectiv:

$$V_n = V_b - CH_d\ (30\%)$$

în care:

V_n – venitul net;
V_b – venitul brut;
CH_d (30%) – cheltuieli deductibile, reprezentând 30% din venitul brut..

<u>EXEMPLE:</u> O persoană fizică obţine venituri din închirierea unui spaţiu de locuit astfel:

- Chirie lunară = 1.000.000 lei/lună
- Venit brut = 1.000.000 lei/lună x 12 luni = 12.000.000 lei
- Cheltuieli deductibile (cota forfetară de 30%) = 12.000.000 x 30% =

$$= \frac{12.000.000 \times 30}{100} = 3.600.000 \text{ lei}$$

- Venit net (V_n) = V_b – CH_d (30%) = 12.000.000 – 3.600.000 = 8.400.000 lei

- Impozitul pe venit = 8.400.000 x 18% = $\frac{8.400.000 \times 18}{100}$ = 1.512.000 lei

Notă ! La sfârşitul anului fiscal, veniturile din cedarea folosinţei bunurilor intră în procesul de globalizare, iar la calculul impozitului se aplică de către organul fiscal deducerile personale de bază şi suplimentare.

IV.10.3. Venituri din pensii

- **Veniturile din pensii** reprezintă sume încasate cu titlul de pensie, ca urmare a unei contribuţii obligatorii la un sistem de asigurare socială, precum şi pensiile de această natură, finanţate de la bugetul de stat.
- **Venitul brut** reprezintă totalitatea sumelor încasate într-o lună cu titlul de pensie de asigurări sociale de stat, după caz, pensii plătite din bugetul de stat, pensii suplimentare, inclusiv majorarea acordată pentru asigurări sociale de sănătate.
- **Venitul net** se determină prin deducerea din venitul brut lunar a contribuţiei pentru asigurările sociale de sănătate, respectiv:

$$V_n = V_b - CASS$$

în care:

V_n – venitul net;
V_b – venitul brut;
CASS – contribuţia la asigurările sociale de sănătate.

- **Venitul impozabil** se determină ca o diferenţă între suma veniturilor nete pe luna respectivă şi suma fixă neimpozabilă, care începând cu data de 01 ianuarie 2001, este de 2.374.000 lei.

Impozitarea se face prin aplicarea baremului lunar de impozitare asupra venitului impozabil lunar.

De asemenea, facem precizarea că impozitul se calculează şi se reţine la data efectuării plăţii pensiei de către unităţile plătitoare de astfel de venituri şi se virează până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se face plata pensiilor.

Atenţie ! Impozitul pentru venitul din pensii este un **impozit final**, adică nu intră în procesul de globalizare.

EXEMPLU: O persoană fizică, pensionar, prezintă pentru luna ianuarie 2001 următoarea situaţie:

- Venit brut din pensii (V_b) = 5.000.000 lei

- Contribuţia la asigurările sociale de sănătate (CASS) = 7% =

$$= 5.000.000 \times 7\% = \frac{5.000.000 \times 7}{100} = 350.000 \text{ lei}$$

- Venitul net (V_n) = V_b – CASS = 5.000.000 – 350.000 = 4.650.000 lei
- Determinarea venitului impozabil (V_i):

$$V_i = V_n - SF_n$$

în care:

V_i – venitul impozabil din pensii;
V_n – venitul net;
SF_n – suma fixă din pensii care nu se impozitează.

Rezultă:

$V_i = V_n - SF_n = 4.650.000 - 2.374.000 = 2.276.000$ lei

- Impozitul pe venitul din pensii (conform impozitarului):

$I_v = 226.620 + [(2.276.000 - 1.259.000) \times 23\%] =$
$= 226.620 + (1.017.000 \times 23\%) = 226.620 + 233.910 = 460.530$ lei

IV.10.4. Alte venituri

În această categorie se cuprind:

- Veniturile obţinute din jocuri de noroc;
- Venituri din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare şi părţilor sociale;
- Venituri din premii şi prime în bani şi/sau în natură;
- Diverse alte venituri.

1. Veniturile din jocuri de noroc de orice fel, loterii, inclusiv premii sau prime în bani sau în natură

- Baza de calcul al impozitului pentru aceste venituri se determină astfel:

$$B_c = C - S$$

în care:

B_c – baza de calcul al impozitului pe venituri din jocuri de noroc;
C – câştigul realizat de la acelaşi organizator sau plătitor, într-o singură zi;
S – suma reprezentând venitul scutit de impozit, pentru veniturile obţinute din jocuri de noroc, premii şi prime în bani şi/sau în natură, care pentru semestrul I, 2001 este de 4.119.000 lei inclusiv.

- Impozitul pe venit se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$I_v = B_c \times 10\%$$

în care:

I_v – impozitul pe venit;
B_c – baza de calcul a impozitului;
10% – cota legală de impozitare.

Impozitele de această natură sunt **impozite finale**, adică nu intră în procedura de globalizare.

EXEMPLU: Un contribuabil câştigă într-o singură zi din jocuri de noroc suma de 5.000.000 lei.

- Determinarea bazei de calcul a impozitului

$$B_c = C - S = 5.000.000 - 4.119.000 = 881.000 \text{ lei}$$

- Determinarea impozitului pe venit

$$I_v = B_c \times 10\% = 881.000 \times 10\% = \frac{881.000 \times 10}{100} = 88.100 \text{ lei}$$

2. Venituri sub formă de premii de orice fel, prime în bani şi/sau în natură

În această categorie de venituri se includ:

- Premii pentru sportivi, antrenori şi alţi tehnicieni;
- Premiile acordate oamenilor de ştiinţă, cultură şi artă;
- Premiile acordate la festivaluri, concursuri internaţionale şi altele de această natură, exclusiv cele realizate pe baza unui contract de muncă.
- **BAZA DE CALCUL** se determină în baza relaţiei:

$$B_c = C - S$$

în care:

B_c - baza de calcul;
C - câştigul realizat;
S - suma reprezentând venitul scutit de impozit (4.119.000 lei).

- **Impozitul pe venit** se determină în baza relaţiei:

$$I_v = B_c \times 10\%$$

în care:

I_v - impozitul pe venit;
B_c - baza de calcul;
10% - cota de impozitare.

Acest impozit se calculează ca şi impozitul de jocuri de noroc, fiind un **impozit final.**

> **Atenţie !** La veniturile obţinute de sportivii străini la competiţii desfăşurate în România impunerea se face prin aplicarea cotei de 15% asupra venitului brut.

Veniturile obţinute de sportivii români care desfăşoară activitate pe cont propriu sunt considerate **venituri din activităţi independente** şi se impozitează ca atare.

3. Venituri din transferul dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare şi părţilor sociale

În cazul transferului dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare şi părţilor sociale, **câştigul de capital** obţinut ca diferenţă pozitivă dintre preţul de vânzare şi preţul de cumpărare, pe tipuri de valori mobiliare, diminuată după caz cu eventuale comisioane datorate intermediarilor, se impozitează cu o cotă de 1% aplicată la baza de calcul a impozitului, aceasta fiind un **impozit final.**

Câştigul din vânzarea părţilor sociale se determină ca diferenţă între valoarea de vânzare şi valoarea nominală (baza de calcul a impozitului), impozitul fiind final.

$$I_v = B_c \times 1\%$$

în care:

I_v – impozitul pe venit;
B_c – baza de calcul a impozitului (venitul brut);
1 % – cota legală de impozitare.

> **Atenţie !** Toate celelalte venituri care nu se regăsesc menţionate în O.G.nr.73/1999 privind impozitul pe venit se impozitează astfel:
>
> - **Baza de calcul** al impozitului este considerat **venitul brut.**
>
> **Impozitul pe venit** se determină în baza următoarei relaţii de calcul:
>
> $$I_v = B_c \times 10\%$$
>
> în care:
>
> I_v – impozitul pe venit;
> B_c – baza de calcul a impozitului (venitul brut);
> 10% – cota legală de impozitare.

Impozitul este **impozit final** (nu intră în procedura de globalizare).

IV.10.5. Determinarea venitului global impozabil

Venitul anual global impozabil se determină în baza următoarei relaţii de calcul:

$$VGI = SVN_T + SVN_S - PF - DP$$

în care:

VGI – venitul anual global impozabil;

SVN_T – suma veniturilor nete realizate în ţară, din:
- salarii şi asimilate salariilor;
- cedarea folosinţei bunurilor;
- activităţi independente;

SVN_S – suma veniturilor nete din salarii şi asimilate salariilor, cedarea folosinţei bunurilor şi din activităţi independente realizate din străinătate ale persoanelor fizice române, cu domiciliul în România;

PF – pierderi fiscale;

DP – deducerile personale.

- **Pierderea fiscală anuală** din activităţi independente se compensează cu rezultatele pozitive ale celorlalte categorii de venituri cuprinse în venitul anual, **altele decât cele din salarii şi asimilate salariilor.**
- **Pierderea fiscală reportată** reprezintă pierderea care rămâne necompensată în cursul aceluiaşi an fiscal.
- **În reportarea pierderilor se respectă următoarele reguli:**
 - reportul se efectuează cronologic, în funcţie de vechimea pierderii, în următorii 5 ani consecutivi;
 - dreptul de report este personal şi netransmisibil;
 - pierderea reportată necompensată, după expirarea perioadei de 5 ani, reprezintă pierderea definitivă a contribuabilului.
- **Compensarea pierderii reportate** se poate efectua numai din veniturile din activităţi independente şi din cedarea folosinţei bunurilor.
- Impozitul pe venitul anual global (IVG) se calculează pe baza **Declaraţiei de venit global,** prin aplicarea cotelor de impunere asupra venitului anual global impozabil (VGI).

PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITAL ŞI REZERVE
101 Capital social
1011 Capital subscris nevărsat
1012 Capital subscris vărsat
104 Prime legate de capital
1041 Prime de emisiune sau de aport
1042 Prime de fuziune
105 Diferenţe de reevaluare[1]
106 Rezerve
1061 Rezerve legale
1063 Rezerve statutare
1068 Alte rezerve
107 Rezultatul reportat
108 Contul întreprinzătorului individual
11 FONDURI[2]
111 Fondul de dezvoltare[2]
112 Fondul de participare la profit
118 Alte fonduri
119 Repartizări la fondul de dezvoltare[3]
12 REZULTATUL EXERCIŢIULUI
121 Profit şi pierdere
129 Repartizarea profitului
13 SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII
131 Subvenţii pentru investiţii
14 PROVIZIOANE REGLEMENTATE[4]
141 Provizioane reglementate
15 PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI
151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
1511 Provizioane pentru litigii
1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
1513 Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii
1514 Provizioane pentru pierderi din schimb valutar
1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
162 Credite bancare pe termen lung şi mediu

[1] Se utilizează potrivit dispoziţiilor legale.
[2] Se utilizează potrivit dispoziţiilor legale.
[3] În curs de lichidare după anul1997.
[4] Conţinutul şi utilizarea conturilor din această grupă se stabilesc în funcţie de dispoziţiile legale.

1621 Credite bancare pe termen lung şi mediu
1622 Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă
1623 Credite externe guvernamentale
1624 Credite externe garantate de stat
1625 Credite externe garantate de bănci
1626 Credite de la trezoreria statului
166 Datorii legate de participaţii
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate
168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu
1686 Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii
1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE
201 Cheltuieli de constituire
203 Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare
205 Concesiuni, brevete şi alte drepturi
207 Fond comercial
208 Alte imobilizări necorporale

21 IMOBILIZĂRI CORPORALE
211 Terenuri
2111 Terenuri
2112 Amenajări de terenuri
212 Mijloace fixe[1]
2121 Construcţii
2122 Echipamente tehnologice (Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)
2123 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
2124 Mijloace de transport
2125 Animale şi plantaţii
2126 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale

23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS
230 Imobilizări necorporale în curs
231 Imobilizări corporale în curs

26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261 Titluri de participare
262 Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu
263 Alte titluri imobilizate

[1] Modificate începând cu data de 1 ianuarie 1999, conform O.M.F. nr. 314 / 5.04.1999

267 Creanţe imobilizate
2671 Creanţe legate de participaţii
2672 Împrumuturi acordate pe termen lung
2677 Alte creanţe imobilizate
2678 Dobânzi aferente creanţelor imobilizate
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE[1]

280 Amortizări privind imobilizările necorporale
2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare
2807 Amortizarea fondului comercial
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale
281 Amortizări privind imobilizările corporale
2810 Amortizarea terenurilor
2811 Amortizarea construcţiilor
2812 Amortizarea echipamentelor tehnologice
2813 Amortizarea aparatelor şi instalaţiilor de măsură, de control şi reglare
2814 Amortizarea mijloacelor de transport plantaţiilor
2815 Amortizarea animalelor şi plantaţiilor
2816 Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentului de protecţie, a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale

29 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR

290 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
291 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
293 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
296 Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE

300 Materii prime
301 Materiale consumabile
3011 Materiale auxiliare
3012 Combustibili
3013 Materiale pentru ambalat
3014 Piese de schimb
3015 Seminţe şi materiale de plantat
3016 Furaje
3018 Alte materiale consumabile
308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

[1] Modificate începând cu data de 1 ianuarie 1999, conform O.M.F. nr. 314 / 5.04.1999

32 OBIECTE DE INVENTAR

321	Obiecte de inventar
322	Uzura obiectelor de inventar
323	Baracamente şi amenajări provizorii
328	Diferenţe de preţ la obiecte de inventar

33 PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE

331	Produse în curs de execuţie
332	Lucrări şi servicii în curs de execuţie

34 PRODUSE

341	Semifabricate
345	Produse finite
346	Produse reziduale
348	Diferenţe de preţ la produse

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI

351	Materii şi materiale aflate la terţi
352	Obiecte de inventar la terţi
354	Produse aflate la terţi
356	Animale aflate la terţi
357	Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi
358	Ambalaje aflate la terţi

36 ANIMALE

361	Animale şi păsări
368	Diferenţe de preţ la animale şi păsări

37 MĂRFURI

371	Mărfuri
378	Diferenţe de preţ la mărfuri

38 AMBALAJE

381	Ambalaje
388	Diferenţe de preţ la ambalaje

39 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

390	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
391	Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
392	Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar
393	Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie
394	Provizioane pentru deprecierea produselor
395	Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi
396	Provizioane pentru deprecierea animalelor
397	Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
398	Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

<u>CLASA 4 – CONTURI DE TERŢI</u>

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE

401 Furnizori
403 Efecte de plătit
404 Furnizori de imobilizări
405 Efecte de plătit pentru imobilizări
408 Furnizori - facturi nesosite
409 Furnizori - debitori

41 CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE

411 Clienţi
413 Efecte de primit
416 Clienţi incerţi
418 Clienţi - facturi de întocmit
419 Clienţi - creditori

42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE

421 Personal - remuneraţii datorate
423 Personal - ajutoare materiale datorate
424 Participarea personalului la profit
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Reţineri din remuneraţii datorate terţilor
428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul
4282 Alte creanţe în legătură cu personalul

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE

431 Asigurări sociale
4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
4312 Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară
437 Ajutor de şomaj
4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj
438 Alte datorii şi creanţe sociale
4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanţe sociale

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE

441 Impozitul pe profit
442 Taxa pe valoarea adăugată
4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă
444 Impozitul pe salarii
445 Subvenţii
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

447 Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate
448 Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
4481 Alte datorii față de bugetul statului
4482 Alte creanțe privind bugetul statului
4483 Datorii față de stat[5]
4484 Creanțe în legătură cu statul[6]

45 GRUP ȘI ASOCIAȚI

451 Decontări în cadrul grupului
4511 Decontări în cadrul grupului
4518 Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
455 Asociați – conturi curente
4551 Asociați – conturi curente
4558 Dobânzi – conturi asociați
456 Decontări cu asociații privind capitalul
457 Dividende de plată
458 Decontări din operații în participație
4581 Decontări din operații în participație – activ
4582 Decontări din operații în participație – pasiv

46 DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI

461 Debitori diverși
462 Creditori diverși

47 CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE

471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operații în curs de clarificare
476 Diferențe de conversie - activ
477 Diferențe de conversie - pasiv

48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII

481 Decontări între unitate și subunități
482 Decontări între subunități

49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR

491 Provizioane pentru deprecierea creanțelor - clienți
495 Provizioane pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului, unității și cu asociații
496 Provizioane pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50 TITLURI DE PLASAMENT

502 Acțiuni proprii
503 Acțiuni

[5] Se utilizează potrivit instrucțiunilor Ministerului Finanțelor.
[6] Se utilizează potrivit instrucțiunilor Ministerului Finanțelor.

505		Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506		Obligaţiuni
508		Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate
	5081	Alte titluri de plasament
	5088	Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
509		Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament

51 CONTURI LA BĂNCI

511		Valori de încasat
	5112	Cecuri de încasat
	5113	Efecte de încasat
	5114	Efecte remise spre scontare
512		Conturi curente la bănci
	5121	Conturi la bănci în lei
	5124	Conturi la bănci în devize
	5125	Sume în curs de decontare
	5126	Carnete de cecuri cu limită de sumă
518		Dobânzi
	5186	Dobânzi de plătit
	5187	Dobânzi de încasat
519		Credite bancare pe termen scurt
	5191	Credite bancare pe termen scurt
	5192	Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă
	5193	Credite externe guvernamentale
	5194	Credite externe garantate de stat
	5195	Credite externe garantate de bănci
	5196	Credite de la trezoreria statului
	5198	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53 CASA

531		Casa
	5311	Casa în lei
	5314	Casa în devize
532		Alte valori
	5321	Timbre fiscale şi poştale
	5322	Bilete de tratament şi odihnă
	5323	Tichete şi bilete de călătorie
	5328	Alte valori

54 ACREDITIVE

541		Acreditive
	5411	Acreditive în lei
	5412	Acreditive în devize
542		Avansuri de trezorerie

58 VIRAMENTE INTERNE

581		Viramente interne

59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE

590 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament

CLASA 6 – CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI CU MATERII PRIME, MATERIALE ŞI MĂRFURI

600 Cheltuieli cu materiile prime
601 Cheltuieli cu materialele consumabile
6011 Cheltuieli cu materialele auxiliare
6012 Cheltuieli privind combustibilii
6013 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6014 Cheltuieli privind piesele de schimb
6015 Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
6016 Cheltuieli privind furajele
6018 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
602 Cheltuieli privind obiectele de inventar
603 Cheltuieli privind baracamentele
604 Cheltuieli privind materialele nestocate
605 Cheltuieli privind energia şi apa
606 Cheltuieli cu animalele şi păsările
607 Cheltuieli privind mărfurile
608 Cheltuieli privind ambalajele

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI

611 Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii
612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
613 Cheltuieli cu primele de asigurare
614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI

621 Cheltuieli cu colaboratorii
622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal
625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63 CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ŞI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE

631 Cheltuieli cu impozitul pe salarii
635 Cheltuieli cu alte impozite

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL

641 Cheltuieli cu remuneraţiile
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

6451 Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452 Cheltuieli privind contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654 Pierderi din creanţe
658 Alte cheltuieli de exploatare

66 CHELTUIELI FINANCIARE

663 Pierderi din creanţe legate de participaţii
664 Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666 Cheltuieli privind dobânzile
667 Cheltuieli privind sconturile acordate
668 Alte cheltuieli financiare

67 CHELTUIELI EXCEPŢIONALE

671 Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune
6711 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6712 Donaţii şi subvenţii acordate
6714 Pierderi din debitori diverşi
6718 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune
672 Cheltuieli privind operaţiile de capital
6721 Cheltuieli privind activele cedate
6728 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital

68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante
686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
6862 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6863 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
687 Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele
6871 Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor
6872 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6873 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri
6874 Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI

70 VENITURI DIN VÂNZĂRI DE PRODUSE, MĂRFURI, SERVICII PRESTATE ŞI DIN ALTE ACTIVITĂŢI

701 Venituri din vânzarea produselor finite
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705 Venituri din studii şi cercetări
706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707 Venituri din vânzarea mărfurilor
708 Venituri din activităţi diverse

71 VENITURI DIN PRODUCŢIA STOCATĂ

711 Venituri din producţia stocată

72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI

721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722 Venituri din producţia de imobilizări corporale

74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE

741 Venituri din subvenţii de exploatare

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754 Venituri din creanţe reactivate
758 Alte venituri din exploatare

76 VENITURI FINANCIARE

761 Venituri din participaţii
762 Venituri din alte imobilizări financiare
763 Venituri din creanţe imobilizate
764 Venituri din titluri de plasament
765 Venituri din diferenţe de curs valutar
766 Venituri din dobânzi
767 Venituri din sconturi obţinute
768 Alte venituri financiare

77 VENITURI EXCEPŢIONALE

771 Venituri excepţionale din operaţii de gestiune
7711 Venituri din despăgubiri şi penalităţi
7718 Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune
772 Venituri din operaţii de capital
7721 Venituri din cedarea activelor
7727 Subvenţii pentru investiţii virate la venituri
7728 Alte venituri excepţionale din operaţii de capital

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE

781 Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

786 Venituri financiare din provizioane
7862 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7863 Venituri din provizioane pentru deprecieri
787 Venituri excepţionale din provizioane
7872 Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7873 Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri
7874 Venituri excepţionale din provizioane reglementate

CLASA 8 – CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI
801 Angajamente acordate
8011 Giruri şi garanţii acordate
8018 Alte angajamente acordate
802 Angajamente primite
8021 Giruri şi garanţii primite
8028 Alte angajamente primite
803 Alte conturi în afara bilanţului
8031 Mijloace fixe luate cu chirie
8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
8035 Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse
8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037 Efecte scontate neajunse la scadenţă
8038 Alte valori în afara bilanţului
89 BILANŢ
891 Bilanţ de deschidere
892 Bilanţ de închidere

CLASA 9 – CONTURI DE GESTIUNE

90 DECONTĂRI INTERNE
901 Decontări interne privind cheltuielile
902 Decontări interne privind producţia obţinută
903 Decontări interne privind diferenţele de preţ
92 CONTURI DE CALCULAŢIE
921 Cheltuielile activităţii de bază
922 Cheltuielile activităţii auxiliare
923 Cheltuieli indirecte de producţie
924 Cheltuieli generale de administraţie
925 Cheltuieli de desfacere
93 COSTUL PRODUCŢIEI
931 Costul producţiei obţinute
932 Costul producţiei în curs de execuţie

PLANUL DE CONTURI GENERAL
– CONFORM O.M.F. NR. 403/1999 –

CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITALURI ŞI REZERVE

101 – Capital[1]

1011 – Capital subscris nevărsat

1012 – Capital subscris vărsat

1015 – Patrimoniul regiei

1016 – Patrimoniul public

104 – Prime legate de capital

1041 – Prime de emisiune

1042 – Prime de fuziune

1043 – Prime de aport

1044 – Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni

105 – Rezerve din reevaluare

1051 – Rezerve din reevaluare aferente bilanţului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflaţie

1052 – Rezerve din reevaluare aferente exerciţiului în curs

1058 – Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative

106 – Rezerve

1061 – Rezerve legale

1062 – Rezerve pentru acţiuni proprii

1063 – Rezerve statutare sau contractuale

1068 – Alte rezerve

11 REZULTATUL REPORTAT

117 – Rezultatul reportat

12 REZULTATUL EXERCIŢIULUI

121 – Profit şi pierdere

129 – Repartizarea profitului

13 SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII

131 – Subvenţii pentru investiţii

14 PROVIZIOANE REGLEMENTATE

141 – Provizioane reglementate[2]

15 PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI

151 – Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

1511 – Provizioane pentru litigii

1512 – Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor

1513 – Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii

1518 – Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

[1] În funcţie de forma juridică a întreprinderii se va scrie: capital social, capital individual, patrimoniul regiei etc.

[2] Se utilizează potrivit dispoziţiilor legale.

16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

161 – Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
- 1614 – Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat
- 1615 – Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci
- 1617 – Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat

162 – Credite bancare pe termen lung şi mediu
- 1621 – Credite bancare pe termen lung şi mediu
- 1622 – Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă
- 1623 – Credite externe guvernamentale
- 1624 – Credite bancare externe garantate de stat
- 1625 – Credite bancare externe garantate de bănci
- 1626 – Credite de la trezoreria statului
- 1627 – Credite bancare interne garantate de stat

166 – Datorii ce privesc investiţiile financiare
- 1661 – Datorii către societăţile din cadrul grupului
- 1662 – Datorii către societăţile în care există interese de participare

167 – Alte împrumuturi şi datorii asimilate

168 – Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
- 1681 – Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni
- 1682 – Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu
- 1685 – Dobânzi aferente datoriilor către societăţile din cadrul grupului
- 1686 – Dobânzi aferente datoriilor către societăţile în care există interese de participare
- 1687 – Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate

169 – Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201 – Cheltuieli de constituire

203 – Cheltuieli de dezvoltare

205 – Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare
- 2051 – Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare achiziţionate
- 2052 – Brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare obţinute cu resurse proprii

207 – Fond comercial

208 – Alte imobilizări necorporale

21 IMOBILIZĂRI CORPORALE

211 – Terenuri şi construcţii
- 2111 – Terenuri şi amenajări de terenuri
- 2112 – Construcţii

212 – Instalaţii tehnice şi maşini
- 2121 – Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru

2122 – Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
2123 – Mijloace de transport
2124 – Animale şi plantaţii
213 – Alte instalaţii, utilaje şi mobilier
2131 – Mobilier şi aparatură birotică
2132 – Echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale
2138 – Alte imobilizări corporale

23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS

231 – Imobilizări corporale în curs
2311 – Terenuri şi construcţii
2312 – Instalaţii tehnice şi maşini
2313 – Alte imobilizări corporale
232 – Avansuri acordate pentru comenzi de imobilizări corporale
2321 – Avansuri acordate pentru terenuri şi construcţii
2322 – Avansuri acordate pentru instalaţii tehnice şi maşini
2323 – Avansuri acordate pentru alte imobilizări corporale
233 – Imobilizări necorporale în curs
234 – Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261 – Titluri de participare deţinute la societăţi în cadrul grupului
262 – Titluri de participare deţinute la societăţi în afara grupului
263 – Imobilizări financiare sub formă de interese de participare
2633 – Titluri de participare deţinute în societăţi asociate din cadrul grupului
2634 – Titluri de participare deţinute în societăţile asociate din afara grupului
2635 – Titluri de participare strategice în cadrul grupului
2636 – Titluri de participare strategice în afara grupului
264 – Alte titluri imobilizate
267 – Creanţe imobilizate
2671 – Sume datorate de filiale
2672 – Dobânda aferentă sumelor datorate de filiale
2673 – Împrumuturi acordate pe termen lung
2674 – Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
2675 – Creanţe legate de interesele de participare
2676 – Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare
2677[3] – Acţiuni proprii – active imobilizate
2678 – Alte creanţe imobilizate
2679 – Dobânzi aferente creanţelor imobilizate
269 – Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691 – Vărsăminte de efectuat referitoare la titluri de participare deţinute la societăţi în cadrul grupului
2692 – Vărsăminte de efectuat referitoare la interesele de participare
2698 – Alte vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

[3] Sunt reflectate acţiunile proprii clasificate în active imobilizate în funcţie de intenţia cu privire la durata de deţinere de peste un an, stabilită cu ocazia achiziţiei sau reclasării

28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

280 – Amortizări privind imobilizările necorporale
2801 – Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803 – Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805 – Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare
2807 – Amortizarea fondului comercial
2808 – Amortizarea altor imobilizări necorporale

281 – Amortizarea privind imobilizările corporale
2811 – Amortizarea amenajării terenurilor şi construcţiilor
2812 – Amortizarea instalaţiilor tehnice şi maşinilor
2813 – Amortizarea mobilierului şi altor imobilizări corporale

29 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR

290 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
2903 – Provizioane pentru cheltuieli de dezvoltare
2905 – Provizioane pentru concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare
2907 – Provizioane pentru fondul comercial
2908 – Provizioane pentru alte imobilizări necorporale

291 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
2911 – Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi construcţiilor
2912 – Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor tehnice şi maşinilor
2913 – Provizioane pentru deprecierea mobilierului şi altor imobilizări corporale

293 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
2931 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs
2933 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs

296 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
2961 – Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deţinute la societăţi în cadrul grupului
2962 – Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare deţinute la societăţi în afara grupului
2963 – Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare sub formă de interese de participare
2964 – Provizioane pentru deprecierea altor titluri imobilizate
2965 – Provizioane pentru deprecierea sumelor datorate de filiale
2966 – Provizioane pentru deprecierea împrumuturilor acordate pe termen lung
2967 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor legate de interesele de participare
2968 – Provizioane pentru deprecierea acţiunilor proprii – active mobilizate
2969 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor imobilizate

CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
- 301 – Materii prime
- 302 – Materiale consumabile
 - 3021 – Materiale auxiliare
 - 3022 – Combustibili
 - 3023 – Materiale pentru ambalat
 - 3024 – Piese de schimb
 - 3025 – Seminţe şi materiale de plantat
 - 3026 – Furaje
 - 3028 – Alte materiale consumabile
- 303 – Materiale de natura obiectelor de inventar
- 308 – Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

33 PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE
- 331 – Produse în curs de execuţie
- 332 – Lucrări şi servicii în curs de execuţie

34 PRODUSE
- 341 – Semifabricate
- 345 – Produse finite
- 346 – Produse reziduale
- 348 – Diferenţe de preţ la produse
 - 3481 – Diferenţe de preţ la semifabricate
 - 3485 – Diferenţe de preţ la produse finite
 - 3486 – Diferenţe de preţ la produse reziduale

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI
- 351 – Materii şi materiale aflate la terţi
- 354 – Produse aflate la terţi
 - 3541 – Semifabricate aflate la terţi
 - 3545 – Produse finite aflate la terţi
 - 3546 – Produse reziduale aflate la terţi
- 356 – Animale aflate la terţi
- 357 – Mărfuri aflate la terţi
- 358 – Ambalaje aflate la terţi

36 ANIMALE
- 361 – Animale şi păsări
- 368 – Diferenţe de preţ la animale şi păsări

37 MĂRFURI
- 371 – Mărfuri
- 378 – Diferenţe de preţ la mărfuri

38 AMBALAJE
- 381 – Ambalaje
- 388 – Diferenţe de preţ la ambalaje

39 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

391 – Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
392 – Provizioane pentru deprecierea materialelor
3921 – Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
3922 – Provizioane pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
393 – Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție
394 – Provizioane pentru deprecierea produselor
3941 – Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor
3945 – Provizioane pentru deprecierea produselor finite
3946 – Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale
395 – Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
3951 – Provizioane pentru deprecierea materiilor prime și consumabilelor aflate la terți
3952 – Provizioane pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
3953 – Provizioane pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
3954 – Provizioane pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
3956 – Provizioane pentru deprecierea animalelor aflate la terți
3957 – Provizioane pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
3958 – Provizioane pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
396 – Provizioane pentru deprecierea animalelor
397 – Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
398 – Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 – CONTURI DE TERȚI

40 FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE

401 – Furnizori
403 – Efecte de plătit
404 – Furnizori de imobilizări
405 – Efecte de plătit pentru imobilizări
408 – Furnizori – facturi nesosite
409 – Furnizori – debitori
4091 – Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
4092 – Furnizori – debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări

41 CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE

411 – Clienți
4111 – Clienți
4118 – Clienți incerți sau în litigiu
413 – Efecte de primit de la clienți
418 – Clienți – facturi de întocmit
419 – Clienți – creditori

42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE

421 – Personal – salarii datorate
423 – Personal – ajutoare materiale datorate
424 – Participarea personalului la profit
425 – Avansuri acordate personalului
426 – Drepturi de personal neridicate
427 – Reţineri din salarii datorate terţilor
428 – Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
4281 – Alte datorii în legătură cu personalul
4282 – Alte creanţe în legătură cu personalul

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIE SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE

431 – Asigurări sociale
4311 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale
4312 – Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară
437 – Ajutor de şomaj
4371 – Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
4372 – Contribuţia personalului la fondul de şomaj
438 – Alte datorii şi creanţe sociale
4381 – Alte datorii sociale
4382 – Alte creanţe sociale

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE

441 – Impozitul pe profit
442 – Taxa pe valoarea adăugată
4423 – TVA de plată
4424 – TVA de recuperat
4426 – TVA deductibilă
4427 – TVA colectată
4428 – TVA neexigibilă
444 – Impozitul pe salarii
445 – Subvenţii
446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447 – Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate
448 – Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
4481 – Alte datorii faţă de bugetul statului
4482 – Alte creanţe privind bugetul statului

45 GRUP ŞI ASOCIAŢI

451 – Decontări în cadrul grupului
4511 – Decontări în cadrul grupului
4518 – Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
452 – Decontări privind interesele de participare
4521 – Decontări privind interesele de participare
4528 – Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare
455 – Sume datorate asociaţilor
4551 – Asociaţi – conturi curente

4558 – Asociaţi – dobânzi la conturi curente
456 – Decontări cu asociaţii privind capitalul
457 – Dividende de plată
458 – Decontări din operaţii în participaţie
4581 – Decontări din operaţii în participaţie-activ
4582 – Decontări din operaţii în participaţie-pasiv

46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461 – Debitori diverşi
462 – Creditori diverşi

47 CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471 – Cheltuieli înregistrate în avans
472 – Venituri înregistrate în avans
473 – Decontări din operaţii în curs de clarificare
476 – Diferenţe de conversie-activ
477 – Diferenţe de conversie-pasiv

48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII
481 – Decontări între unitate şi subunităţi
482 – Decontări între subunităţi

49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
491 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor-clienţi
495 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor-decontări în cadrul grupului şi cu asociaţii
4951 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra societăţilor în cadrul grupului
4952 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor referitoare la interesele de participare
4953 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor asupra asociaţilor
496 – Provizioane pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi

<u>CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE</u>

50 INVESTIŢII FINANCIARE
501 – Titluri de participare la societăţi din cadrul grupului
502 – Acţiuni proprii
503 – Acţiuni
5031 – Acţiuni cotate
5032 – Acţiuni necotate
505 – Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506 – Obligaţiuni
5061 – Obligaţiuni cotate
5062 – Obligaţiuni necotate
508 – Alte investiţii financiare şi creanţe asimilate
5081 – Alte titluri de plasament
5088 – Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament

509 – Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare
5091 – Vărsăminte de efectuat pentru titluri de participare la societăţile din cadrul grupului
5092 – Vărsăminte de efectuat pentru interese de participare
5098 – Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii financiare

51 CONTURI LA BĂNCI
511 – Valori de încasat
5112 – Cecuri de încasat
5113 – Efecte de încasat
5114 – Efecte remise spre scontare
512 – Conturi curente la bănci
5121 – Conturi la bănci în lei
5124 – Conturi la bănci în valută
5125 – Sume în curs de decontare
518 – Dobânzi
5186 – Dobânzi de plătit
5187 – Dobânzi de încasat
519 – Credite bancare pe termen scurt
5191 – Credite bancare pe termen scurt
5192 – Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă
5193 – Credite externe guvernamentale
5194 – Credite externe garantate de stat
5195 – Credite externe garantate de bănci
5196 – Credite de la trezoreria statului
5197 – Credite interne garantate de stat
5198 – Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
5199 – Dobânzi aferente creditelor guvernamentale externe

53 CASA
531 – Casa
5311 – Casa în lei
5314 – Casa în valută
532 – Alte valori
5321 – Timbre fiscale şi poştale
5322 – Bilete de tratament şi odihnă
5323 – Tichete şi bilete de călătorie
5328 – Alte valori

54 ACREDITIVE
541 – Acreditive
5411 – Acreditive în lei
5412 – Acreditive în valută
542 – Avansuri de trezorerie

58 VIRAMENTE INTERNE
581 – Viramente interne

59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE

591 – Provizioane pentru deprecierea titlurilor de participare în societăţi de grup
592 – Provizioane pentru deprecierea acţiunilor proprii
593 – Provizioane pentru deprecierea acţiunilor
595 – Provizioane pentru deprecierea obligaţiunilor emise şi răscumpărate
596 – Provizioane pentru deprecierea obligaţiunilor
598 – Provizioane pentru deprecierea altor investiţii financiare şi creanţe asimilate

CLASA 6 – CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI CU MATERIILE PRIME, MATERIALE ŞI MĂRFURI

601 – Cheltuieli cu materiile prime
602 – Cheltuieli cu materialele consumabile
6021 – Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022 – Cheltuieli privind combustibilul
6023 – Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024 – Cheltuieli privind piesele de schimb
6025 – Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
6026 – Cheltuieli privind furajele
6028 – Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603 – Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604 – Cheltuieli privind materialele nestocate
605 – Cheltuieli privind energia şi apa
606 – Cheltuieli privind animalele şi păsările
607 – Cheltuieli privind mărfurile
608 – Cheltuieli privind ambalajele

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI

611 – Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile
612 – Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile
613 – Cheltuieli cu primele de asigurare
614 – Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI

621 – Cheltuieli cu colaboratorii
622 – Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623 – Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624 – Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
625 – Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626 – Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
627 – Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628 – Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63 CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ŞI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE

635 – Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL

641 – Cheltuieli cu salariile personalului

645 – Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451 – Contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452 – Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6458 – Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654 – Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
658 – Alte cheltuieli de exploatare
6581 – Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6582 – Donaţii şi subvenţii acordate
6583 – Cheltuieli privind activele cedate
6588 – Alte cheltuieli de exploatare

66 CHELTUIELI FINANCIARE

663 – Pierderi din creanţe legate de participaţii
664 – Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
665 – Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666 – Cheltuieli privind dobânzile
667 – Cheltuieli privind sconturile acordate
668 – Alte cheltuieli financiare

67 CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671 – Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente similare

68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTAREA LA INFLAŢIE

681 – Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele
6811 – Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812 – Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
6813 – Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor
6814 – Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante
686 – Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele
6862 – Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6863 – Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare
6864 – Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante
6868 – Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
687 – Cheltuieli privind provizioanele reglementate
688 – Cheltuieli din ajustarea la inflaţie

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE

691 – Cheltuieli cu impozitul pe profit

698 – Alte cheltuieli cu impozitele care nu apar în elementele de mai sus [1]

CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI

70 CIFRA DE AFACERI
701 – Venituri din vânzarea produselor finite
702 – Venituri din vânzarea semifabricatelor
703 – Venituri din vânzarea produselor reziduale
704 – Venituri din lucrări executate și servicii prestate
705 – Venituri din studii și cercetări
706 – Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
707 – Venituri din vânzarea mărfurilor
708 – Venituri din activități diverse

71 VARIAȚIA STOCURILOR
711 – Variația stocurilor

72 VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI
721 – Venituri din producția de imobilizări necorporale
722 – Venituri din producția de imobilizări corporale

74 VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE
741 – Venituri din subvenții de exploatare
7411 – Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri
7412 – Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale consumabile
7413 – Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli din afară
7414 – Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului
7415 – Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări sociale
7416 – Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417 – Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri
7418 – Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754 – Venituri din creanțe reactivate și debitori
758 – Alte venituri din exploatare
7581 – Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități
7582 – Venituri din donații și subvenții
7583 – Venituri din vânzarea activelor și din alte operații de capital
7584 – Venituri din subvenții pentru investiții
7588 – Alte venituri din exploatare

76 VENITURI FINANCIARE
761 – Venituri din IMOBILIZĂRI FINANCIARE
7611 – Venituri din titluri de participare deținute la filiale în cadrul grupului
7612 – Venituri din titluri de participare deținute la societăți din afara grupului

[1] Se utilizează conform reglementărilor legale.

7613 – Venituri din titluri de participare deţinute în societăţi asociate din cadrul grupului
7614 – Venituri din titluri de participare deţinute în societăţi asociate din afara grupului
7615 – Venituri din titluri de participare strategice în cadrul grupului
7616 – Venituri din titluri de participare strategice în afara grupului
7617 – Venituri din alte titluri imobilizate
762 – Venituri din investiţii financiare
763 – Venituri din creanţe imobilizate
764 – Venituri din titluri de plasament cedate
7641 – Venituri din titluri de plasament cedate – active imobilizate
7642 – Venituri din titluri de plasament cedate – active circulante
765 – Venituri din diferenţe de curs valutar
766 – Venituri din dobânzi
767 – Venituri din sconturi obţinute
768 – Alte venituri financiare

77 VENITURI EXTRAORDINARE

771 – Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTAREA LA INFLAŢIE

781 – Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
7812 – Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7813 – Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814 – Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
786 – Venituri financiare din provizioane
7862 – Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7863 – Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7864 – Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
787 – Venituri din provizioane reglementate
788 – Venituri din ajustarea la inflaţie

CLASA 8 – CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI

801 – Angajamente acordate
8011 – Giruri şi garanţii acordate
8018 – Alte angajamente acordate
802 – Angajamente primite
8021 – Giruri şi garanţii primite
8028 – Alte angajamente primite
803 – Alte conturi în afara bilanţului
8031 – Mijloace fixe luate cu chirie
8032 – Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 – Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare

8035 – Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse
8036 – Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037 – Efecte scontate neajunse la scadenţă
8038 – Alte valori în afara bilanţului

89 BILANŢ

891 – Bilanţ de deschidere
892 – Bilanţ de închidere

CLASA 9 – CONTURI DE GESTIUNE

90 DECONTĂRI INTERNE

901 – Decontări interne privind cheltuielile
902 – Decontări interne privind producţia obţinută
903 – Decontări interne privind diferenţele de preţ

92 CONTURI DE CALCULAŢIE

921 – Cheltuielile activităţii de bază
922 – Cheltuielile activităţilor auxiliare
923 – Cheltuieli indirecte de producţie
924 – Cheltuieli generale de administraţie
925 – Cheltuieli de desfacere

93 COSTUL PRODUCŢIEI

931 – Costul producţiei obţinute
933 – Costul producţiei în curs de execuţie

JUDEŢUL ________________________
UNITATEA ________________________
ADRESA loc. ________________________
str. ________________________, sector ______
bl. ______________, nr. ______
______, ap. ______, sc. ______
TELEFONUL ______ FAXUL ______
NUMĂRUL DIN REGISTRUL COMERŢULUI ________________________

FORMA DE PROPRIETATE ________________________
ACTIVITATEA (se va înscrie activitatea preponderentă) ________________________
COD GRUPĂ CAEN ________________________
CODUL FISCAL ________________________

BILANŢ
încheiat la 31.XII.2000

10

- mii lei -

	ACTIV	Nr. rd.	Sold la: începutul anului	Sold la: sfârşitul anului
	A	B	1	2
ACTIVE IMOBILIZATE	**IMOBILIZĂRI NECORPORALE**			
	Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203-2801-2803-290*)	01		
	Alte imobilizări (ct. 205+207+208-2805-2807-2808-290*)	02		
	Imobilizări necorporale în curs (ct. 230-293*)	03		
	TOTAL (rd. 01 la 03)	04		
	IMOBILIZĂRI CORPORALE	05		
	Terenuri (ct. 211-2810-291*)			
	Clădiri (ct. 2121-2811-291*)	06		
	Construcţii speciale (ct. 2122-2812-291*)	07		
	Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct. 2123+2125-2813-2815-291*)	08		
	Alte imobilizări corporale (ct. 2124+2126+2127+2128-2814-2816-2817-2818-291*)	09		
	Imobilizări corporale în curs (ct. 231-293*)	10		
	TOTAL (rd. 05 la 10)	11		
	IMOBILIZĂRI FINANCIARE - TOTAL (ct. 261+262+263+267-269*-296*)	12		
I.	**ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL** (rd. 04+11+12)	13		
	STOCURI			
	Stocuri de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, baracamente (ct. 300+301±308+321+323-322±328-390-391-392)	14		
	Stocuri aflate la terţi (ct. 351+352+354+356+357+358-395)	15		
	Producţie în curs de execuţie (ct. 331+332-393)	16		

10

- mii lei -

	A	B	1	2
ACTIVE CIRCULANTE	Semifabricate, produse finite, produse reziduale (ct. 341+345+346±348-394)	17		
	Animale (ct. 361±368-396)	18		
	Mărfuri (ct. 371±378-4428***-397)	19		
	Ambalaje (ct. 381±388-398)	20		
	TOTAL (rd. 14 la 20)	21		
	ALTE ACTIVE CIRCULANTE Furnizori-debitori (ct. 409)	22		
	Clienți și conturi asimilate (ct. 411+413+416+418-491)	23		
	Alte creanțe (ct. 4111****+425+431**+437**+4282+4382+441**+4424+4428**+444**+445+446**+447**+4482+4484+451**+4581+461+463-495-496)	24		
	Decontări cu asociații privind capitalul (ct. 456)	25		
	Titluri de plasament (ct. 502+503+505+506+508-590*)	26		
	Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	27		
	Conturi la bănci în devize în țară (din ct. 5124)	28		
	Conturi la bănci în devize în străinătate (din ct. 5124)	29		
	Casa în lei (ct. 5311)	30		
	Casa în devize (ct. 5314)	31		
	Acreditive în lei (ct. 5411)	32		
	Acreditive în devize (ct. 5412)	33		
	Valori de încasat (ct. 511)	34		
	Alte valori (ct. 5125+5126+5187+532+542)	35		
	TOTAL (rd. 22 la 35)	36		
II.	**ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL** (rd. 21+36)	37		
	CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE Cheltuieli înregistrate în avans (ct. 471)	38		
	Decontări din operații în curs de clarificare (ct. 473**)	39		
	Diferențe de conversie - activ (ct. 476)	40		
III.	**CONTURI DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE - TOTAL** (rd. 38 la 40)	41		
IV.	**PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAȚIUNILOR** (ct. 169)	42		
	TOTAL ACTIV (rd. 13+37+41+42)	43		

10

- mii lei -

	PASIV		Nr. rd.	Sold la: începutul anului	Sold la: sfârşitul anului
	A		B	1	2
CAPITALURI PROPRII	Capital social, din care:		52		
	- capital subscris vărsat (ct. 1012)		53		
	Patrimoniul regiei (ct. 1015.01)		54		
	Contul întreprinzătorului individual (ct.108)		55		
	Prime legate de capital (ct.104)		56		
	Diferenţe din reevaluare (ct.105)	Sold creditor	57		
		Sold debitor	58		
	Rezerve (ct.106)		59		
	REZULTATUL REPORTAT Profitul nerepartizat (ct. 107)		60		
	Pierderea neacoperită (ct. 107)		61		
	REZULTATUL EXERCIŢIULUI Profit (ct. 121)		62		
	Pierdere (ct. 121)		63		
	Repartizarea profitului (ct. 129)		64		
	Alte fonduri (ct.118)		65		
	Subvenţii pentru investiţii (ct. 131)		66		
	Provizioane reglementate (ct. 141)		67		
I.	**CAPITALURI PROPRII – TOTAL** (rd.52+54 la 57-58+59+60-61+62-63-64+65 la 67)		68		
	Patrimoniul public (ct.1015.02)		69		
	CAPITALURI-TOTAL (rd.68+69)		70		
II.	**PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI** (ct. 151)		71		
DATORII	Împrumuturi şi datorii asimilate (ct. 161+162+166+167+168+512***+5129****+5186+519)		72		
	Furnizori şi conturi asimilate (ct. 401+403+404+405+408)		73		
	Clienţi - creditori (ct. 419)		74		
	Alte datorii (ct.112+421+423+424+426+427+4281+431+437+4381+441***+4423+4428***+444***+446***+447***+4481+4483+4485+451***+455+457+4582+462+509)		75		
III.	**DATORII - TOTAL** (rd. 72 la 75)		76		

10

– mii lei –

A		B	1	2
	CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE Venituri înregistrate în avans (ct. 472)	77		
	Decontări din operaţii în curs de clarificare (ct. 473***)	78		
	Diferenţe de conversie - pasiv (ct. 477)	79		
IV. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE – TOTAL (rd. 77 la 79)		80		
TOTAL PASIV (rd. 70+71+76+80)		81		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective
**) Solduri debitoare ale conturilor respective
***) Solduri creditoare ale conturilor respective
****) Conturile respective se utilizează numai de cooperativele de credit

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele,
semnătura şi
ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele
şi semnătura

01 – persoană cu contract de muncă conform art. 11, alin. 1 din Legea Contabilităţii nr. 82/1991, republicată

02 – persoană fizică sau juridică cu contract conform H.G. nr. 483/1996, cu modificările ulterioare şi Legea nr. 186/1999

03 – persoană cu convenţie civilă conform Legii nr. 130/1999, cu modificările şi completările ulterioare

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE
încheiat la 31.XII.2000
(se completează cumulat de la începutul anului)

20

- mii lei -

	Denumirea indicatorilor		Nr. rd.	Exerciţiul financiar	
				precedent	încheiat
	A		B	1	2
VENITURI DIN EXPLOATARE	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)		01		
	Producţia vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)		02		
	Cifra de afaceri (rd. 01+02)		03		
	Venituri din producţia stocată (ct. 711)	Solduri creditoare	04		
		Solduri debitoare	05		
	Venituri din producţia de imobilizări (ct. 721+722)		06		
	Producţia exerciţiului (rd. 02+04-05+06)		07		
	Venituri din subvenţii de exploatare (ct. 741)		08		
	Alte venituri din exploatare (ct. 754+758)		09		
	Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare (ct. 781)		10		
I. VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 03+04-05+06+08 la 10)			11		
CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE	Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)		12		
	Cheltuieli cu materiile prime (ct. 600)		13		
	Cheltuieli cu materiale consumabile (ct. 601)		14		
	Cheltuieli cu energia şi apa (ct. 605)		15		
	Alte cheltuieli materiale (ct.602+603+604+606+608)		16		
	Cheltuieli materiale - total (rd. 13 la 16)		17		
	Cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terţi (ct. 611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628)		18		
	Cheltuieli cu impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 635)		19		
	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului (ct. 641)		20		
	Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială (ct. 645)		21		
	Cheltuieli cu personalul - total (rd. 20+21)		22		
	Alte cheltuieli de exploatare (ct. 654+658)		23		
	Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele (ct. 681)		24		
II. CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE - TOTAL (rd. 12+17 la 19+22 la 24)			25		
A.	**REZULTATUL DIN EXPLOATARE** Profit (rd. 11-25)		26		
	Pierdere (rd. 25-11)		27		
	Venituri din participaţii, alte imobilizări financiare şi creanţe imobilizate (ct. 761+762+763)		28		
	Venituri din titluri de plasament (ct. 764)		29		
	Venituri din diferenţe de curs valutar (ct. 765)		30		
	Venituri din dobânzi (ct. 766)		31		

20

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Exerciţiul financiar	
		precedent	încheiat
A	B	1	2
Alte venituri financiare (ct. 767+768)	32		
Venituri din provizioane (ct. 786)	33		
III. VENITURI FINANCIARE - TOTAL (rd. 28 la 33)	34		
Pierderi din creanţe legate de participaţii (ct. 663)	35		
Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate (ct. 664)	36		
Cheltuieli din diferenţe de curs valutar (ct. 665)	37		
Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666)	38		
Alte cheltuieli financiare (ct. 667+668)	39		
Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele (ct. 686)	40		
IV. CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 35 la 40)	41		
B. REZULTATUL FINANCIAR Profit (rd. 34-41)	42		
Pierdere (rd. 41-34)	43		
C. REZULTATUL CURENT AL EXERCIŢIULUI Profit (rd. 11+34-25-41)	44		
Pierdere (rd.25+41-11-34)	45		
V. VENITURI EXCEPŢIONALE - TOTAL (ct. 771+772+787)	46		
VI. CHELTUIELI EXCEPŢIONALE - TOTAL (ct. 671+672+687)	47		
D. REZULTATUL EXCEPŢIONAL Profit (rd. 46-47)	48		
Pierdere (rd. 47-46)	49		
VII. VENITURI TOTALE (rd. 11+34+46)	50		
VIII. CHELTUIELI TOTALE (rd. 25+41+47)	51		
E. REZULTATUL BRUT AL EXERCIŢIULUI Profit (rd. 50-51)	52		
Pierdere (rd. 51-50)	53		
Impozitul pe profit (ct. 691)	54		
F. REZULTATUL NET AL EXERCIŢIULUI Profit (rd. 52-54)	55		
Pierdere (rd. 53+54) (rd. 54-52)	56		

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele
semnătura şi
ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele şi
semnătura

01 – persoană cu contract de muncă conform art. 11, alin. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 republicată ____________

02 – persoană fizică sau juridică cu contract conform H.G. nr. 483/1996, cu modificările ulterioare şi Legea nr. 186/2000 ____________

03 – persoană cu convenţie civilă conform Legii nr. 130/1999, cu modificările şi completările ulterioare ____________

ANEXA 1

REPARTIZAREA PROFITULUI

21		- mii lei -
Denumirea indicatorilor	**Nr. rd.**	**Realizări 31.XII.2000**
A	**B**	**1**
REPARTIZĂRI DIN PROFIT: (rd. 02 la 05 + rd 07 la 11)	01	
- constituirea de rezerve legale	02	
- acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți	03	
- sume din vânzări de active	04	
- fond de participare a salariaților la profit, din care:	05	
- cota managerului	06	
- cota administratorului	07	
- vărsăminte la buget din profitul regiilor autonome, societăților/companiilor naționale	08	
- constituirea de rezerve statutare şi alte rezerve	09	
- surse proprii de finanțare şi alte repartizări din profit, prevăzute de lege	10	
- dividende de plătit - total (rd. 12 la 15 +17), din care:	11	
- dividende cuvenite altor societăți	12	
- dividende cuvenite F.P.S.	13	
- dividende cuvenite S.I.F.	14	
- dividende cuvenite acționarilor, din care:	15	
- dividende utilizate pentru rambursarea creditelor în cazul societăților privatizate prin metoda MEBO	16	
- dividende cuvenite societăților cooperatiste	17	
PROFIT NEREPARTIZAT	18	
TOTAL DE CONTROL (rd. 06+16+18)	19	

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele,
semnătura şi
ştampila unității

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele şi
semnătura

01 – persoană cu contract de muncă conform art. 11, alin. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată

02 – persoană fizică sau juridică cu contract conform H.G. nr. 483/1996, cu modificările ulterioare şi Legea nr. 186/2000

03 – persoană cu convenție civilă conform Legii nr. 130/1999, cu modificările şi completările ulterioare

SITUAȚIA STOCURILOR ŞI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

22

- mii lei -

Elemente de stocuri	Nr. rd.	Sold la:	
		începutul anului	sfârşitul anului
A	B	1	2
Materii prime (ct. 300±308*)	01		
Materiale consumabile (ct. 301±308*)	02		
Obiecte de inventar şi baracamente (ct. 321-322±328*+323)	03		
Producție în curs de execuție (ct. 331+332)	04		
Semifabricate, produse finite, produse reziduale (ct. 341+345+346±348*)	05		
Stocuri aflate la terți (ct. 351+352+354+356+357+358)	06		
Animale (ct. 361±368*)	07		
Mărfuri şi ambalaje (ct. 371±378*-4428**+381±388*)	08		
TOTAL STOCURI (rd. 01 la 08)	09		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective

**) TVA neexigibilă aferentă mărfurilor în stoc (la unitățile care țin evidența mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA)

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

SITUAȚIA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR

23

- mii lei -

Creanțe	Nr. rd.	Sold la sfârșitul anului (col.2+3)	Termen de lichiditate a activului	
			sub 1 an	peste 1 an
A	B	1	2	3
Creanțe legate de participații (ct.2671)	01			
Împrumuturi acordate pe termen lung (ct.2672+2673)	02			
Alte creanțe imobilizate (ct.2677+2678)	03			
I.CREANȚE DIN ACTIVE IMOBILIZATE–TOTAL (rd.01 la 03)	04			
Furnizori-debitori (ct.409)	05			
Clienți (ct.4111***+411+413+416+418)	06			
Creanțe-personal și asigurări sociale (ct.425+4282+431*+437*+4382)	07			
Impozit pe profit (ct.441*)	08			
Taxa pe valoarea adăugată (ct.4424)	09			
Alte creanțe cu statul și instituții publice (ct. 4428*+ 444*+ 445+446*+447*+4482+4484+451*+463)	10			
Decontări cu asociații privind capitalul (ct.456)	11			
Decontări din operații în participație (ct.4581)	12			
Debitori diverși (ct.461)	13			
II. CREANȚE DIN ACTIVE CIRCULANTE-TOTAL (rd. 05 la 13)	14			
III.CHELTUIELI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS (ct.471)	15			
TOTAL CREANȚE (rd. 04+14+15)	16			

23

- mii lei -

Datorii		Nr. crt.	Sold la sfârşitul anului (col. 2+3+4)	Termen de exigibilitate a pasivului		
				sub 1 an	1-5 ani	peste 5 ani
A		B	1	2	3	4
Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (ct.161+1681)		17				
Credite bancare pe termen lung şi mediu (ct.1621+1623+1624+1625+1626+1627) total, din care:		18				
– interne – total, din care:		19				
– cu garanţia statului		20				
– externe – total, din care:	mii dolari SUA	21				
	mii lei	22				
– cu garanţia statului	mii dolari SUA	23				
	mii lei	24				
Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă (ct.1622) total, din care:		25				
– interne – total, din care:		26				
– cu garanţia statului		27				
– externe – total, din care:	mii dolari SUA	28				
	mii lei	29				
– cu garanţia statului	mii dolari SUA	30				
	mii lei	31				
Credite bancare pe termen scurt (ct.519+512**+5129***)		32				
Dobânzi (ct.1682+1686+1687+5186) total, din care:		33				
– interne		34				
– externe	mii dolari SUA	35				
	mii lei	36				
Alte împrumuturi şi datorii financiare (ct.166+167)		37				
TOTAL DATORII FINANCIARE ŞI ASIMILATE (rd.17+18+25+32+33+37)		38				
Furnizori (ct.401+403+404+405+408)		39				
Clienţi-creditori (ct.419)		40				
Datorii cu personalul şi asigurările sociale (ct.112+421+423+424+426+427+4281+431+437+4381)		41				

23

-mii lei-

A	B	1	2	3	4
Impozit pe profit (ct.441**)	42				
Taxa pe valoarea adăugată (ct.4423)	43				
Alte datorii faţă de stat şi instituţii publice (ct.4428**+444+446+447+4481+4483+4485+451**+509)	44				
Grupuri şi alte conturi cu asociaţii (ct.455+457+4582)	45				
Creditori diverşi (ct.462)	46				
ALTE DATORII – TOTAL (rd.39 la 46)	47				
Venituri înregistrate în avans (ct.472)	48				
TOTAL DATORII (rd.38+47+48)	49				

*) Solduri debitoare ale conturilor respective
**) Solduri creditoare ale conturilor respective
***) Conturile respective se utilizează numai de cooperativele de credit.

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

ANEXA 4

SITUAȚIA ALTOR PROVIZIOANE

24

- mii lei -

Natura provizioanelor	Nr. rd.	Sold la începutul anului	Cheltuieli privind provizioanele	Venituri din provizioane	Sold la sfârșitul anului (col. 1+2-3)
A	B	1	2	3	4
I. PROVIZIOANE REGLEMENTATE (ct. 141)	01				
Provizioane pentru litigii (ct. 1511)	02				
Provizioane pentru garanții acordate clienților (ct. 1512)	03				
Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții (ct. 1513)	04				
Provizioane pentru pierderi din schimb valutar (ct. 1514)	05				
Alte provizoane pentru riscuri și cheltuieli (ct. 1518)	06				
II. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI - TOTAL (rd. 02 la 06)	07				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS Materii prime (ct. 390)	08				
Materiale consumabile (ct. 391)	09				
Obiecte de inventar (ct. 392)	10				
Producție în curs de execuție (ct. 393)	11				
Produse (ct. 394)	12				
Stocuri aflate la terți (ct. 395)	13				
Animale (ct. 396)	14				
Mărfuri (ct. 397)	15				
Ambalaje (ct. 398)	16				
TOTAL (rd. 08 la 16)	17				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR Clienți (ct. 491)	18				
Decontări în cadrul grupului și cu asociații (ct. 495)	19				
Debitori diverși (ct. 496)	20				
TOTAL (rd. 18 la 20)	21				
Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament (ct. 590)	22				
III. ALTE PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE (rd. 17+21+22)	23				
TOTAL GENERAL (rd. 01+07+23)	24				

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

DATE INFORMATIVE

25

- mii lei -

A. Date informative privind rezultatele înregistrate	Nr. rd.	Număr unități	Sume
		1	2
Unități care au înregistrat profit	01		
Unități care au înregistrat pierdere	02		
B. Date informative privind situația indicatorilor		**An precedent**	**An curent**
		1	2
Număr mediu de salariați (cu contract de muncă)	03		
Salarii brute	04		
Număr colaboratori (cu contract civil)	05		
Drepturi bănești cuvenite colaboratorilor	06		
Venituri din comerțul cu amănuntul (rd. 08+09)	07		
– mărfuri alimentare	08		
– mărfuri nealimentare	09		
Venituri din alimentația publică	10		
Venituri din comerțul cu ridicata (rd.12+13)	11		
– mărfuri alimentare	12		
– mărfuri nealimentare	13		
Venituri realizate din export	14		
Cheltuieli aferente exportului	15		
Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe (soldul debitor al ct. 8045)	16		
Mijloace fixe amortizate integral și folosite în continuare	17		
Cheltuieli social-culturale – total (rd.19 la 21)	18		
– învățământ	19		
– sănătate	20		
– alte cheltuieli	21		

25			– mii lei –
C. Date informative privind evoluţia creditelor	**Nr. rd.**	**Sold preluat iniţial**	**Sold la finele anului 2000**
		1	2
Credite bancare neperformante preluate în baza Legii nr. 7/1992 - total (rd.23+24)	22		
– pentru investiţiile acordate în anii anteriori şi preluate de stat şi băncile comerciale (ct.8038, analitic distinct)	23		
– pentru exporturi şi lucrări de construcţii-montaj, pe bază de acorduri guvernamentale comerciale şi de cooperare cu alte ţări, preluate de stat şi băncile comerciale (ct.8038, analitic distinct)	24		

	Nr. rd.	Total (col. 2+3)	Pentru activitatea curentă	Pentru investiţii
		1	2	3
Credite primite din fondul de redresare financiară (din ct. 167)	25			X
Restituiri de credite primite din fondul de redresare financiară (din ct.167)	26			X
Credite pentru activitatea curentă sau pentru investiţii contractate cu băncile comerciale, garantate de stat conform H.G. nr. 610/1993, H.G. nr. 620/1993 - total, din care:	27			
– restante	28			

		1	2
TOTAL DE CONTROL (rd.03 la 06+10+14 la 17+25 la 28 col 1 şi col 2)	29		

D.Denumirea indicatorilor	**Nr. rd.**	**Sume -mii lei-**
A	B	1
TVA de recuperat (ct. 4424) – Constituit	30	
– Recuperat	31	
– Diferenţă (rd.30 – 31)	32	

25

– mii lei –

Denumirea indicatorilor	Nr. rd	Sume
A	B	1
E. Date privind alocaţiile de la buget (din ct. 118 analitic distinct) – Prevăzut	33	
– Primit	34	
– Consumat	35	
– Diferenţă de virat (rd. 34–35)	36	
F. Date privind investiţiile străine în România		**Sume (se completează în dolari SUA)**
Total capital social vărsat de investitorul străin până la data de 1 ianuarie 1998 (rd. 38 + 39)	37	
– în valută	38	
– în natură	39	
Creşterea capitalului vărsat de investitorul străin în cursul anului 1998 (rd. 41 la 44)	40	
– achiziţionări de părţi sociale sau cumpărări de acţiuni	41	
– dividende reinvestite	42	
– conversii de împrumuturi în acţiuni	43	
– alte cauze	44	
Descreşterea capitalului social vărsat de investitorul străin în cursul anului 1998 (rd. 46 la 48)	45	
– cedări de părţi sociale sau vânzări de acţiuni	46	
– restituiri de capital	47	
– alte cauze	48	
Total capital social vărsat de investitorul străin (rd. 37 +40 – 45)	49	
Cota de participare a investitorului străin (%)	50	
Împrumuturi acordate de investitorii străini	51	

ADMINISTRATOR, ÎNTOCMIT,

PLĂȚI RESTANTE

26

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Total (col. 2+3)	din care: pentru activitatea curentă	pentru investiții
A	B	1	2	3
PLĂȚI RESTANTE – TOTAL (rd. 02+06+11 la 14+18), din care:	01			
Furnizori restanți – total (rd. 03 la 05), din care:	02			
– peste 30 de zile	03			
– peste 90 de zile	04			
– peste 1 an	05			
Creditori restanți – total (rd. 07 la 10), din care:	06			
– contribuția unității la asigurările sociale	07			
– contribuția angajaților și angajatorilor la constituirea fondului inițial al asigurărilor sociale de sănătate	08			
– contribuția salariaților pentru pensia suplimentară	09			
– contribuția unității și a personalului la fondul de șomaj	10			
Obligații restante față de alți creditori	11			
Impozite și taxe neplătite la termenul stabilit la bugetul de stat	12			
Impozite și taxe neplătite la termenul stabilit la bugetele locale	13			
Credite bancare nerambursate la scadență – total (rd. 15 la 17), din care:	14			
– restanțe după 30 de zile	15			
– restanțe după 90 de zile	16			
– restanțe după 1 an	17			
Dobânzi restante	18			

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

ANEXA 5c

UNITATEA______________________________

CODUL FISCAL________|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

IMPOZITE, TAXE ŞI ALTE OBLIGAŢII DATORATE ŞI VĂRSATE

27

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	DATORAT		VĂRSAT EFECTIV	RĂMAS DE VĂRSAT (col.1-3=4+5)		VĂRSAT ÎN PLUS (3-1)
		TOTAL	din care: sume constituite pentru 2000		cu termen de plată la 31.12.2000	cu termen de plată după 31.12. 2000	
A	B	1	2	3	4	5	6
BUGET DE STAT – TOTAL (rd. 02 la 16)	01						
Impozit pe profit (ct.441)	02						
Impozit pe salarii (ct. 444, analitic distinct)	03						
Impozit pe venituri din salarii (din ct. 444, analitic distinct)	04						
Impozit pe venituri din dividende şi dobânzi (din ct. 446)	05						
Taxa pe valoarea adăugată (ct. 4423)	06						
Impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente (din ct. 446)	07						
Taxe speciale de consumaţie - accize (din ct. 446)	08						
Impozit la ţiţeiul din producţia internă şi gaze naturale (din ct. 446)	09						
Taxe vamale de la persoane juridice (din ct. 446)	10						
Impozit pe dividende pers. juridice (din ct. 446)	11						
Majorări, penalităţi şi amenzi pentru neplata în termen a obligaţiilor către bugetul de stat (din ct. 448)	12						
Vărsăminte din profitul net al regiilor autonome (din ct. 446)	13						

– mii lei –

A	B	1	2	3	4	5	6
Taxa de timbru (din ct. 446)	14						
Redevenţe datorate bugetului de stat (din ct. 446 analitic distinct)	15						
Taxa pentru jocuri de noroc, alte impozite, taxe şi alte obligaţii datorate bugetului de stat (din ct. 446)	16						
BUGETE LOCALE – TOTAL (rd.18 la 27)	17						
Impozit pe profit (ct.441)	18						
Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat (din ct. 446)	19						
Impozit pe clădiri şi impozit pe teren (din ct. 446)	20						
Taxa asupra mijloacelor de transport deţinute de agenţii economici (din ct. 446)	21						
Impozit pe venitul agricol (din ct.446)	22						
Impozitul pe veniturile persoanelor fizice nesalariate (din ct.444, analitic distinct)	23						
Cote defalcate din impozitul pe salarii (din ct.444)	24						
Vărsăminte din profitul net al regiilor autonome (din ct. 446)	25						
Majorări, penalităţi şi amenzi pentru neplata în termen a obligaţiilor către bugetul local (din ct. 448)	26						
Alte impozite, taxe şi alte obligaţii datorate bugetelor locale (din ct. 446)	27						

– mii lei –

27

A	B	1	2	3	4	5	6
Fonduri speciale – Total (rd. 29 la 43)	28						
Fond inițial pentru asigurări sociale de sănătate (din ct.4311, analitic distinct)	29						
Fond special pentru sănătate 2% (din ct. 447, analitic distinct)	30		x				
Fond special pentru sănătate publică 12% (din ct. 447, analitic distinct)	31						
Fond special al drumurilor (din ct. 447, analitic distinct)	32						
Fond special pentru dezvoltarea şi modernizarea punctelor vamale (din ct. 447, analitic distinct)	33						
Fond special pentru dezvoltarea sistemului energetic (din ct. 447, analitic distinct)	34						
Fond special pentru promovarea şi dezvoltarea turismului (din ct. 447, analitic distinct)	35						
Fond special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap (din ct. 447, analitic distinct)	36						
Fond special pentru protejarea asiguraților (din ct. 447, analitic distinct)	37						
Fond special al aviației civile (din ct. 447, analitic distinct)	38						
Fond special de susținere a învățământului de stat (din ct. 447, analitic distinct)	39						
Fondul național de solidaritate (din ct. 447, analitic distinct)	40						
Fondul special pentru reducerea riscului tehnologic la utilaje, echipamente şi instalații industriale (din ct. 447(	41						
Alte fonduri	42						
majorări, penalități şi amenzi pentru neplata în termen a obligațiilor față de bugetele fondurilor speciale (din ct. 447, analitic distinct)	43						

obligațiilor față de bugetele fondurilor speciale (din ct.
447, analitic distinct)

– mii lei –

A	B	1	2	3	4	5	6
Asigurări sociale – Total (rd. 45 la 50)	44						
C.A.S. (ct. 4311, analitic distinct)	45						
Fond pentru pensie suplimentară (ct. 4312)	46						
Fond de pensii şi asigurări sociale ale agricultorilor (din ct. 447, analitic distinct)	47						
Fond de şomaj 1% (ct. 4372)	48						
Fond de şomaj 5% (ct. 4371)	49						
Majorări, penalități şi amenzi pentru neplata în termen a obligațiilor față de bugetele asigurărilor sociale (din ct. 447, analitic distinct)	50						
TOTAL (rd. 01 + rd. 17 + rd. 28 + rd. 44)	51						

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

SITUAȚIA ACTIVELOR IMOBILIZATE
A. VALORI BRUTE

28

– mii lei –

Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold inițial	Creşteri	Reduceri		Sold final (col. 5=1+2-3)
				Total	din care: dezmembrări şi casări	
A	B	1(1)	2(2)	3(3)	4(4)	5(5)
IMOBILIZĂRI NECORPORALE Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203)	01				X	
Alte imobilizări (ct. 205+207+208)	02				X	
Imobilizări necorporale în curs (ct. 230)	03				X	
TOTAL (rd.01 la 03)	04				X	
IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct.211)	05				X	
Clădiri (ct. 2121)	06					
Construcții speciale (ct.2122)	07					
Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct. 2123+2125)	08					
Alte imobilizări corporale (ct.2124+2126+2127+2128)	09					
Imobilizări corporale în curs (ct.231)	10				X	
TOTAL (rd.05 la 10)	11					
IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct.261+262+263+267-269*)	12				X	
ACTIVE IMOBILIZATE–TOTAL (rd.04+11+12)	13					

*) Cont de repartizat după natura elementelor respective

B. AMORTIZĂRI

28

- mii lei -

Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold inițial	Amortizare în cursul anului	Amortizare aferentă imobilizărilor scoase din evidență	Amortizare la sfârșitul anului (col.9=6+7–8)
A	B	6(1)	7(2)	8(3)	9(4)
IMOBILIZĂRI NECORPORALE					
Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct.2801+2803)	14				
Alte imobilizări (ct.2805+2807+2808)	15				
TOTAL (rd.14+15)	16				
IMOBILIZĂRI CORPORALE					
Terenuri (ct.2810)	17				
Clădiri (ct.2811)	18				
Construcții speciale (ct.2812)	19				
Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct.2813+2815)	20				
Alte imobilizări corporale (ct.2814+2816+2817+2818)	21				
TOTAL (rd.17 la 21)	22				
AMORTIZĂRI–TOTAL (rd.16 + 22)	23				

C. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE

28

– mii lei –

Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold inițial	Provizioane constituite în cursul anului	Provizioane reluate la venituri	Sold final (col. 13=10+11-12)
A	B	10(1)	11(2)	12(3)	13(4)
IMOBILIZĂRI NECORPORALE Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct.290*)	24				
Alte imobilizări (ct.290*)	25				
Imobilizări necorporale în curs (ct.293*)	26				
TOTAL (rd.24 la 26)	27				
IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct.291*)	28				
Clădiri (ct.291*)	29				
Construcții speciale (ct.291*)	30				
Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct.291*)	31				
Alte imobilizări corporale (ct.291*)	32				
Imobilizări corporale în curs (ct.293*)	33				
TOTAL (rd.28 la 33)	34				
IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct.296*)	35				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE – TOTAL (rd.27+34+35)	36				

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

ANEXA 7

ALTE INFORMAŢII PRIVIND REGULILE ŞI METODELE CONTABILE ŞI DATE COMPLEMENTARE

I. Informaţii asupra regulilor şi metodelor contabile folosite:

- indicarea modului de evaluare a diverselor poziţii din bilanţ şi contul de profit şi pierdere; ________________
- metoda utilizată pentru calculul amortismentelor şi provizioanelor; ________________
- indicarea şi justificarea derogărilor de la principiile generale; ________________
- comentarii asupra absenţei comparabilităţii conturilor şi asupra eventualelor adaptări ale informaţiilor prezentate în exerciţiul precedent; ________________

II. Alte informaţii: ________________

- Angajamente financiare reflectate în conturi în afara bilanţului; ________________
- Informaţii referitoare la modificarea capitalului; ________________
- Analiza conturilor următoare: ________________
 - acţiuni proprii; ________________
 - cheltuieli şi venituri excepţionale; ________________
 - cheltuieli şi venituri pentru exerciţiul anterior; ________________
 - diferenţe de conversie; ________________
 - alte conturi; ________________
 - sume neclarificate în soldul contului 473; ________________
- Alte elemente semnificative: ________________
 - comentarii asupra cifrei de afaceri; ________________
 - evenimente posterioare închiderii exerciţiului care nu au fost contabilizate în conturile exerciţiului închis; ________________
 - elemente contabilizate în conturile exerciţiului închis, dar care privesc exerciţiile precedente (eventualele erori constatate după aprobarea şi depunerea bilanţului contabil); ________________
 - alte informaţii pe care unitatea consideră că este necesar să le prezinte; ________________
 - valoarea rezervelor tehnice pe categorii de rezerve, reflectate în soldul creditor al ct. 106 „Rezerve“ ________________

ADMINISTRATOR, **ÎNTOCMIT,**

BIBLIOGRAFIE

1. ANA, Gh. I. — *Profitul*, Editura Economică, Bucureşti,1998
2. BĂCANU, I. — *Capitalul social al societăţilor comerciale*, Editura Lumina Lex, Bucureşti, 1999
3. BĂLĂNESCU, R., CORDUNEANU, C. — *Taxa pe valoarea adăugată*, Editura AGER, Bucureşti, 1993
4. BĂNĂŢEANU, Gh. — *Sistem modern de contabilitate*, Editura Sedcom Libris SA, Iaşi, 1998
5. BOJIAN, O. — *Contabilitatea întreprinderilor*, Editura Eficient, Bucureşti, 1996
6. BOJIAN, O. — *Contabilitatea întreprinderilor*, Editura Economică, 1999
7. BOULESCU, M., GHIŢĂ, M. — *Control financiar şi expertiză contabilă*, Editura Mondo-Ec., Craiova, 1992
8. CAPRON, M. — *Contabilitatea în perspectivă*, Editura Humanitas, Bucureşti, 1993
9. CĂTOIU, I. (coordonator) — *Contabilitatea de gestiune*, Tipografia Universităţii din Craiova, 1998
10. CHADWICK, L. — *Contabilitate de gestiune*, Editura Teora, Bucureşti 1998
11. CHEBAC, N., SÎRBU, C. — *Contabilitate financiară*, Editura All-Beck, Bucureşti, 1999
12. CLOCOTICI, D., GHEORGHIU, Gh. — *Operaţiunile de leasing*, Editura Lumina Lex, Bucureşti, 1998
13. COLASSE, B. — *Contabilitate generală*, Ediţia a IV-a, Editura Moldova, Iaşi, 1995
14. CRISTESCU, N., SILION, C., DUMITRU C. — *Noua contabilitate*, Editura Ecran Magazin, Braşov, 1993
15. DEACONU, A. — *Bilanţul contabil al agenţilor economici*, Editura Intelcredo, Deva 1999
16. DOBROTĂ, N. (coordonator) — *Dicţionar de economie*, Editura Economică, Bucureşti, 1999

17. DUBRULLE, L., SERVAN, L. — *Comptabilité analytique de gestion*, Editura Gestion, Paris, 1987
18. DUMBRAVĂ, P. — *Contabilitatea de gestiune în unităţile de turism şi comerţ*, Editura Casa cărţii de ştiinţă, Cluj-Napoca, 1999
19. DUMITRANA, M,. NEGRIŢOIU, M. — *Contabilitatea firmei*, Editura Maxim, 1997
20. EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C. — *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, Editura de Vest, Timişoara, 1994
21. EPURAN, M. (coordonator) — *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, vol. I – II, Editura de Vest, Timişoara, 1994, 1995
22. EPURAN, M. (coordonator) — *Contabilitate financiară*, vol. I – II, Editura de Vest, Timişoara, 1998
23. EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V. GROSU, C. — *Contabilitate şi control de gestiune*, Editura Economică, Bucureşti, 1999
24. FELEAGĂ, N., IONAŞCU, I. — *Contabilitate financiară*, vol. I – IV, Editura Economică, Bucureşti, 1993
25. FELEAGĂ, N. — *Sisteme contabile comparate*, Editura Economică, Bucureşti, 1995
26. FELEAGĂ, N. (coordonator) — *Contabilitate aprofundată*, Editura Economică, Bucureşti, 1996
27. FELEAGĂ, N. — *Dincolo de frontierele vagabondajului contabil*, Editura Economică, Bucureşti, 1997
28. FELEAGĂ, N., IONAŞCU, I. — *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I – II, Editura Economică, Bucureşti, 1998
29. FELEAGĂ, N. — *Sisteme contabile comparate*, Ediţia a II-a, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1999
30. GISBERTO-CHITA, A. — *Contabilitatea societăţilor comerciale*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1999
31. HOANŢĂ, N. — *Capitalul firmei*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1998
32. IONAŞCU, I. — *Epistemologia contabilităţii*, Editura Economică, Bucureşti, 1997
33. ISTRATE, C. — *Fiscalitate şi contabilitate în cadrul firmei*, Editura Polirom, Iaşi, 1999

34. LEFTER, C. — *Contabilitate*, Universitatea „Constantin Brâncoveanu“, Brăila, 1995

35. LEFTER, C. (coordonator) — *Bazele contabilităţii*, Editura Editip, Tulcea, 1995

36. LEFTER, C. — *Managementul transferului internaţional de tehnologie*, Editura All-Educaţional, Bucureşti, 1997

37. LEFTER, C., IONESCU, R. V. — *Sinteze de economie politică*, Editura Economică, Bucureşti, 1997

38. LEFTER, C. — *Curs complet de contabilitate şi fiscalitate*, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1999

39. LEFTER, C. — *Curs complet de contabilitate şi fiscalitate*, vol. II, Editura Economică, Bucureşti, 2000

40. LUCA, I., MAZARACHI, C. — *Bazele contabilităţii*, Editura Naţional, Galaţi, 1999

41. LUNGU, I., LEFTER, C., IONESCU, R. V. — *Economia Politică*, Editura Fundaţiei, „Andrei Şaguna“, Constanţa, 1996

42. MALCIU, L. — *Contabilitate creativă*, Editura Economică, Bucureşti, 1999

43. MANN, R., MAYER, E. — *Controlling. Conducerea profitabilă a întreprinderii*, Editura All, Bucureşti, 1996

44. MANOLESCU, M., IORDACHE, A. — *Contabilitatea de gestiune*, TC. INF. Galaţi, 1994

45. MATIŞ, D., OPREAN I., OLTEAN I., PAŞCA, N., MARIAN, D., DEACONU, A., POP, A. — *Bazele contabilităţii agenţilor economici din România*, Editura Intelcredo, Deva, 1996

46. MOROŞAN, I. — *Fiscalitatea*, Editura Evcont Consulting, Suceava, 1998

47. MOŞTEANU, R. — *Obligaţiile fiscale ale agenţilor economici*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1999

48. MOŞTEANU, T. — *Buget şi trezorerie publică*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1997

49. MUNTEANU, V., ŢURCAN, A. — *Grupurile de societăţi*, Editura Economică, Bucureşti, 1998

50. MUREŞAN, M. *Gestionarea patrimoniului agenţilor economici*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1999

51. MUREŞAN, M. *Venituri şi cheltuieli în transportul feroviar*, Editura Napoca Star, Cluj-Napoca, 1998

52. NEGESCU, I. *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1998

53. NEGESCU, I. *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1998

54. NEGRIŢOIU, M., DUMITRANA, M., BÎRSAN, L. L. *Contabilitatea în comerţ şi turism*, Editura Maxim, Bucureşti, 1998

55. OLIMID, L. *Măsurarea rezultatului contabil*, Editura Economică,Bucuresti,1998

56. OLIMID, L. (coordonator) *Sinteze teoretice şi lucrări practice la disciplina Sisteme contabile comparate*, Editura ASE, Bucureşti, 1999

57. OPREA, C., RISTEA, M., VĂDUVA, I. *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1995

58. OPREA, C., VĂDUVA, I., RISTEA, M., NEAMŢU, H. *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică RA., Bucureşti, 1997

59. OPREAN, I. (coordonator) *Întocmirea şi auditarea bilanţului contabil*, Editura Intelcredo, Deva, 1997

60. OPREAN, I. (coordonator) *Teorie şi practică la bazele contabilităţii*, Casa cărţii de ştiinţă, Cluj-Napoca, 1999

61. PANTEA, I. P., POP, A. *Contabilitatea generală a economiei de piaţă*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1992

61. PANTEA, I. P. *Managementul contabilităţii*, vol. I – II, Editura Intelcredo, Deva, 1998

62. PANTEA, I. P. *Managementul contabilităţii româneşti*, Ediţia a II-a, Editura Intelcredo, Deva, 1999

63. PANTEA, I. P. (coordonator) *Contabilitatea financiară a agenţilor economici din România*, Ediţia a III-a, Editura Intelcredo, Deva, 1999

65. PEROCHON C. *Comptabilité générale*, Les Éditions Foucher, Paris, 1991

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE

66. PITULESCU, I. (coordonator) — *Dicţionar de termeni juridici uzuali*, Editura Alex, Bucureşti, 1998

67. POP, A. (coordonator) — *Contabilitate de gestiune aplicată în comerţ*, Editura Intelcredo, Deva, 1999

68. POPESCU, Gh. — *Procedurile controlului intern şi creditul financiar*, vol. I – II, Editura Gestiune, Bucureşti, 1997

69. POSSLER, L. (coordonator) — *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Ediţia a III-a, Editura Fundaţiei „Andrei Şaguna", Constanţa, 1998

70. POSSLER, L., LAMBRU, Gh., CUCUI, N. — *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Editura Fundaţiei „Andrei Şaguna", Constanţa, 1998

71. RAŢIU, T. (coordonator) — *Cartea contabilului autodidact*, Editura Gestiunea, Bucureşti, 1995

72. RISTEA, M. — *Noul sistem contabil din România*, Editura Cartimex, Bucureşti, 1994

73. RISTEA, M. — *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. I, CECCAR , Bucureşti, 1995

74. RISTEA, M., RĂILEANU, V., OLIMP, L., STOIAN, A., NIŞULESCU, I. — *Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1995

75. RISTEA, M. (coordonator), OLIMP, L., STOIAN, A., NIŞULESCU, I., RĂILEANU, V. — *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. II, CECCAR, Bucureşti, 1996

76. RISTEA, M., CUCU, C., LĂZĂRESCU, C. — *Contabilitatea întreprinderii*, vol. I, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 1997

77. RUSE, V., TRIFAN, A. — *Contabilitatea întreprinderii*, Editura Maco, Braşov, 1999

78. SCUTARU, D. — *Contabilitate pentru începători*, Editura Economică, Bucureşti, 1995

79. SEBE, L., ARITON, V. *Contabilitatea şi fiscalitatea operaţiunilor privind fuziunea şi lichidarea societăţilor comerciale*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1998

80. TALOGHIR, Ch., NEGOESCU, Gh. *Contabilitatea pe înţelesul tuturor*, Editura All-Beck, 1998

81. TEMES, I., MUREŞAN, M. *Contabilitate bancară*, Editura Napoca Star, Cluj-Napoca, 1998

82. TIMARIU, D., POPESCU Gh., POSSLER, L. *Contabilitate teoretică şi comercială*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1981

83. TIRON, T. A. *Aplicaţii de contabilitate financiară*, Casa de Editură Dochia, Cluj-Napoca, 1998

84. TOMA, M., CHIVULESCU, M. *Ghid practic pentru audit financiar şi certificarea bilanţurilor contabile*, CECCAR, Bucureşti, 1995

85. TOMA, M., BREZEANU, P. *Finanţe şi gestiune financiară*, Editura Economică, Bucureşti, 1996

86. TOPCIU, C. *Evidenţa bugetară*, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 1977

87. TOPCIU, C., VINTILĂ G. *Fiscalitate, Lito*, U.I. „Titu Maiorescu“, Bucureşti, 1998

88. TRAŞCĂ, M., CĂTOIU, I. *Contabilitatea societăţilor de grup*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1996

89. TRAŞCĂ, M. *Evaluări contabile patrimoniale*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1998

90. TUŢU, A. *Bilanţul contabil în gestiunea întreprinderilor*, Tribuna Economică, Bucureşti, 1998

91. VÂSCU BARBU, T. *Bugetul statului şi agenţii economici*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1997

92. VASILE, I. *Gestiunea financiară a întreprinderii*, Editura Didactică şi Pedagogică RA, Bucureşti, 1997

93. VINTER, A. *Bazele contabilităţii*, Editura Treira, Oradea, 1999

94. VIŞAN, D. *Contabilitatea în comerţul exterior*, vol. I – II., Editura Economică, Bucureşti, 1995, 1996

95. VIŞAN, D. *Sistemul contabil în comerţul exterior*, Editura Economică, Bucureşti, 1996

96. VOICA, V. *Contabilitate. Principii şi aplicaţii practice privind noul sistem de contabilitate modernă*, Editura Burounion, 1993.

97. Ministerul Finanţelor *Norme metodologice pentru întocmirea formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi modelele acestora*, Editura Economică, Bucureşti, 1998

98. *** Hotărârea Guvernului nr. 304/1999, privind limitele legale de perisabilitate la mărfuri, în procesul de comercializare

99. *** Legea Contabilităţii nr. 82/1991

100. *** Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, pentru aprobarea unor măsuri de executare a Legii contabilităţii nr. 82/1992

101. *** Sistemul contabil al agenţilor economici, Ministerul Finanţelor, Bucureşti, 1993

102. *** Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile, Ministerul Finanţelor, Bucureşti, 1993

103. *** Noile reglementări privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, Ministerul Finanţelor, Bucureşti, 1994

104. *** Legea finanţelor publice nr. 72/1996

105. *** Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992, privind taxa pe valoarea adăugată

106. *** Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, privind aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanţei Guvernului nr. 3/1992

107. *** Legea bugetului de stat nr. 36/1999

108. *** Alte acte normative care reglementează activitatea financiar-contabilă

109. *** Totul despre Codul Vamal al României, Editura Eurostampa, Timişoara, 1999

110. *** Legea Contabilităţii nr. 82/1991, cu modificările ulterioare

111. *** Manual pentru aplicarea impozitului pe venit, Ministerul Finanţelor, 2000

112. *** Ordonanţa Guvernului nr. 11/1996, privind executarea creanţelor bugetare, cu modificările ulterioare

113. *** Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 70/1994, privind impozitul pe profit, cu modificările ulterioare

114. *** Legea nr. 76/1999, privind bugetul de stat pe anul 2000

115. *** Hotărârea Guvernului nr. 402/2000, pentru aprobarea Instrucţiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit

116. *** Ordonanţa Guvernului nr. 73/1999, privind impozitul pe venit, cu modificările ulterioare

117. *** Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 17/2000, privind taxa pe valoarea adăugată

118. *** Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, privind aprobarea Normelor de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000, privind taxa pe valoarea adăugată

119. *** Ordonanţa de urgenţă nr. 27/2000, privind regimul produselor supuse accizelor

120. *** Hotărârea Guvernului nr. 212/2000, pentru aprobarea Normelor metodologice privind tehnica de calcul şi formularistica necesară pentru accize şi pentru impozitul la ţiţeiul şi la gazele naturale din producţia internă

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI
ŞT. ECONOMICE



Conf. univ. dr.
Lefter Chirică

- Licenţiat al Academiei de Studii Economice Bucureşti, 1986
- Cursuri postuniversitare în specialitatea „Management, tehnici comerciale şi bancare internaţionale“ Academia de Studii Economice Bucureşti, 1987
- Doctorat în economie, Academia de Studii Economice Bucureşti, 1996
- Specializări la Academia Federală de Finanţe a Germaniei (Bruhl, 1997) şi la Şcoala Superioară de Finanţe a Landului Bavaria (Herrsching / Ammersee, 1998)
- Expert contabil, Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi Bucureşti, 1996
- Director general adjunct Direcţia Generală Programe, Prognoză, Buget - Finanţe, Consiliul judeţean Tulcea (1996, 1997)
- Director general al Direcţiei Generale a Finanţelor Publice şi Controlul Financiar de Stat Tulcea (1997-2001)
- Conferenţiar universitar, Ministerul Educaţiei Naţionale, 2000
- Cadru didactic la Şcoala Postliceală Economică Tulcea, Şcoala Română de Afaceri, Filiala Tulcea, Colegiul Dobrogean „Spiru Haret“ Tulcea, Universitatea „Andrei Şaguna“ Constanţa, Universitatea Ecologică Bucureşti
- Preşedinte al Asociaţiei Generale a Economiştilor din România, Filiala Tulcea
- Autor şi coautor de articole, studii, referate, proiecte şi cursuri universitare în domeniul economic.

EDITURA ECONOMICĂ

ISBN 973-590-188-9
ISBN 973-590-482-9
9789735904821
(Vol. IV)